

NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL DO ENTE PÚBLICO E O PRAZO PRESCRICIONAL

LEGAL NATURE OF EMPLOYERS 'CONTRIBUTION AS A PUBLIC ENTITY AND THE STATUTE OF LIMITATIONS

Lucas Fonseca Melo*

RESUMO: O artigo analisa qual é a natureza jurídica das contribuições patronais do Ente Público. Especificamente, visa verificar se as referidas contribuições são uma obrigação de natureza tributária ou financeira. A metodologia utilizada no presente trabalho é a qualitativa, na modalidade estudo de caso, uma vez que o trabalho é focado na evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. O objetivo específico é verificar se sobre tais obrigações incidem o prazo prescricional previsto no Código Tributário Nacional. Ao final, conclui-se que apesar das referidas contribuições possuírem natureza tributária, sobre elas não incidem o prazo prescricional previsto no CTN nos casos em que o responsável pelo recolhimento é o próprio ente da Administração Pública Direta.

Palavras-chave: Natureza Jurídica. Contribuição Patronal. Prescrição.

ABSTRACT: The article analyzes what the legal nature of social security contribution paid by the public entity is. It especially aims to verify if this kind of contribution is a tax or financial obligation. The methodology used in this work is qualitative, in the modality of case study, because the work is focused on the Constitutional Court precedents. The specific objective is to verify if there is a limitation period for the payment of this kind of obligation. In the end, it is concluded that these contributions are a tax obligation. However, when the Direct Administration is responsible for paying the tax, no limitation period provided in the Brazilian National Tax Code is applied.

Keywords: Legal Nature. Social Security Contribution. Statute of limitations.

Artigo recebido em 20 de agosto de 2019.

Artigo aceito em 24 de janeiro de 2020.

* Doutor em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo. Doutor em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial. Endereço para contato: lucas7melo@yahoo.com.br

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. ASPECTOS DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL; 2.1. O SIGNO CONTRIBUIÇÃO; 2.2. A INTERPRETAÇÃO TOPOLÓGICA; 2.3. O ART. 9º DA LEI 4.320/64; 2.4 A NATUREZA FINANCEIRA; 3. CONFUSÃO PATRIMONIAL; 3.1 EFEITO JURÍDICO DA CONFUSÃO PATRIMONIAL; 4. CONCLUSÕES; 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar a natureza jurídica das contribuições descritas no art. 40 da Constituição da República de 1988, especificamente se as mencionadas contribuições são tributos ou se são obrigações financeiras, bem como se são aplicadas a elas o prazo prescricional previsto no Código Tributário Nacional.

O tema já foi parcialmente analisado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo que o Parecer PGFN/CAT/Nº 2293/11 concluiu que: “a contribuição patronal e a contribuição recolhida do servidor têm natureza tributária dirigidas ao custeio do regime próprio de previdência social”. A posição firmada no referido Parecer foi mantida nos Pareceres PGFN/CAT/Nº 1192/2012, PGFN/CAT/Nº 240/2014 e PGFN/CAT/Nº 1832/2015, que apesar de terem outros escopos, utilizaram-se das conclusões contidas no Parecer PGFN/CAT/Nº 2293/11, quanto à natureza jurídica das referidas contribuições, defendendo sempre a natureza tributária delas.

Todavia, é fato que há divergência entre a opinião sustentada pela Coordenação de Assuntos Tributários (CAT) e a defendida pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, atualmente incorporada ao Ministério da Economia, que, desde a elaboração da Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010, defendia que a contribuição patronal do ente público

tem natureza financeira, uma vez que a previsão contida no § 1º do art. 149 da Constituição Federal, inserida no Título VI, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, somente trata da contribuição social dos regimes próprios devida pelos servidores públicos, deixando, pois, de mencionar a contribuição dos respectivos entes públicos. Além disso, o tema encontrou nova polêmica, em face da defesa realizada pela Advocacia Geral da União, na ADI nº 5427, que sustentou que essas contribuições possuem natureza jurídica de obrigação financeira.

São quatro os principais argumentos utilizados para afastar a natureza tributária das contribuições do ente público. O primeiro é demonstrar que o signo ou vocábulo contribuição não significa, obrigatoriamente, que o instituto possui natureza tributária, o segundo é a utilização da interpretação topológica para afastar a natureza tributária do instituto, o terceiro é o art. 9º da Lei 4.320/64, o quarto é a defesa de que as referidas obrigações são na verdade obrigações financeiras e o quinto é que a relação jurídica tributária exige que sejam distintos os sujeitos ativo e passivo de uma mesma obrigação. Todos esses argumentos serão analisados, detalhadamente.

2. ASPECTOS DA NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

2.1. O signo contribuição

Realmente, o nome dado a determinado instituto é indiferente para se verificar se o mesmo possui ou não natureza tributária. Logo, o fato de a Constituição ter nomeado o instituto previsto em seu art. 40 de contribuição, por si só, não acarreta na natureza tributária da exação, da mesma forma que a referida natureza tributária também não é afastada pelo fato de a Constituição

tê-lo nomeado de contribuição. Assim, esse raciocínio, por si só, em nada auxilia na análise da natureza jurídica da referida contribuição.

2.2. A interpretação topológica

O segundo argumento se socorre da interpretação “topológica” ou “topográfica”. Nela, o que se analisa é o lugar em que determinada disposição está inserida dentro do texto legal, a fim de verificar se ele participa ou não de determinado sistema. A contribuição para o Regime Próprio de Previdência foi prevista no art. 40 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

A fim de permitir a melhor explanação possível do argumento favorável a interpretação topológica descrita na Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010, colaciona-se, abaixo, a principal fundamentação que alicerça o referido raciocínio:

É certo que o art.40 da Constituição, ao dispor do regime próprio de previdência social dos entes da federação, para os servidores titulares de cargos efetivos, assegurou-lhe o caráter contributivo e solidário, “mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas”.

O financiamento da Seguridade Social, nos termos do art.195 da Constituição, não está adstrito às contribuições sociais, mas, também, apoia-se nos recursos provenientes dos orçamentos dos entes políticos da federação (o mesmo ocorrendo em relação à Previdência Social, pois os regimes próprios devem contar,

além da contribuição do servidor, ativo, inativo e dos pensionistas, com os recursos provenientes dos referidos entes, conforme o inciso II do art.1º da Lei nº 9.717/98), é razoável entender que a palavra contribuição, inscrita no referido art.40, no que tange à despesa a cargo dos entes políticos, tem significado eminentemente financeiro, e não tributário.¹

Com fulcro nos argumentos acima expostos, a Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010 conclui que “a contribuição do ente encontra-se sujeita a procedimentos contábeis e orçamentários diferenciados em relação à contribuição dos servidores, e a ela não se aplica as normas gerais definidas na legislação tributária e a anterioridade nonagesimal obrigatória, prevista no art. 195, § 6º da Constituição”.

A interpretação topográfica é um método interpretativo inserido dentro da interpretação sistemática. Para tanto, se analisa não apenas o dispositivo, mas também a sua posição no sistema normativo, a fim de averiguar em qual sistema ela melhor se encaixa. Os defensores da aplicação do referido método, sustentam que uma vez que a previsão constitucional da contribuição do ente público não está inserida dentro do sistema constitucional tributário, esse fato teria o condão de afastar a natureza tributária da norma.

Esse raciocínio encontra resistência na interpretação histórica, uma vez que é cediço que a Emenda 01/69, por exemplo, já previa em seu art. 21, § 2º, inciso I, ou seja, dentro do capítulo do Sistema Tributário, que a União poderia instituir contribuições de intervenção no domínio econômico e sociais, situação essa que só foi alterada com a Emenda 08/77. Todavia, apesar da inserção do mencionado artigo dentro do Sistema Tributário, ainda que por um período

¹ BRASIL. Ministério da Previdência Social. Nota TÉCNICA CGNAL/DRPSP/SPS Nº 01/2010. Disponível em <http://sa.previdencia.gov.br/site/2016/06/NOTATECNICACGNAL01-2010.pdf>

reduzido de tempo, ainda assim, a posição dominante do STF, à época, era a teoria tripartite, ou seja, as contribuições sociais não possuíam natureza tributária.

Essa situação só foi alterada com a Constituição de 1988, pois, nela, as contribuições sociais foram descritas dentro do capítulo do Sistema Tributário, no art. 149 do CTN. Porém, o que deu às mencionadas contribuições a natureza tributária, não foi apenas a sua posição topográfica, mas principalmente, como ensina Misabel Derzi, o fato de a Constituição tê-las claramente tratado como tributo, “de forma insistente e inequívoca, integrando-as aos princípios e normas que regem o sistema tributário nacional”².

Desta forma, claro está que não é apenas a posição topológica da norma que define o objeto e a natureza da matéria constitucional. Existem, por exemplo, vários direitos fundamentais que não estão dentro do art. 5º da Constituição Federal, nem por isso, eles deixam de ser reconhecidos como direitos fundamentais. Parece, inclusive, indutivo, o fato de que o tema previdência do servidor público deva estar dentro do Capítulo VII – Da Administração Pública, que trata justamente dos Servidores Públicos.

Interessante, ainda, a existência de dois parágrafos contidos no art. 40 da Constituição da República, que não são analisados pelos defensores da interpretação topológica, sendo que eles enfraquecem a corrente que defende que a contribuição do ente público, por estar prevista no art. 40 da Constituição, não possui natureza tributária.

O § 12 do art. 40 da Constituição Federal determina que o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social, sendo que o art. 195 da CR/88, que, dentre outras coisas, regulamenta o

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2015, p. 71.

financiamento do regime geral de previdência social, faz expressa previsão de que sobre as suas normas se aplicam as regras contidas no sistema tributário nacional.

A previsão não é direta, mas indireta, pois o que o § 6º do art. 195 da CR/88 faz é excepcionar a regra do princípio da anterioridade anual, prevendo apenas para as referidas contribuições a anterioridade nonagesimal, conhecida como noventena. Ora, apenas se excepciona aquilo que é aplicado a todas as figuras tributárias. Ou seja, a Constituição só afasta das contribuições sociais o princípio da anterioridade anual, que incide, em regra, sobre os demais tributos, justamente porque ela lhes trata como sendo de natureza tributária.

Da mesma forma, não faria sentido a Constituição remeter o regime de Previdência dos Servidores Públicos para o Regime Geral e, ao final, ela tratar a mesma contribuição suportada pelo empregador da iniciativa privada de forma diferente da contribuição que recai sobre o ente público no Regime Próprio, conferindo a esta última contribuição natureza diversa daquela que o Regime Geral de Previdência Social confere às suas contribuições sociais. Como se verá adiante, inclusive, essa não foi a interpretação dada pelo STF, que entendeu que sobre as contribuições relativas à cota patronal do ente público, incide sim o princípio da anterioridade nonagesimal, que não está previsto no art. 40, mas sim, no art. 195, ambos da Constituição.

Além disso, os defensores da interpretação topográfica são silentes quanto à disposição contida no § 18 do art. 40 da CR/88, que determina que “incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo”. A contribuição social incidente sobre os proventos dos aposentados e pensionistas também está prevista no art. 40 da Constituição, sendo que a Constituição usou o mesmo vocábulo contribuição para se referir a elas. Logo, nessa linha de raciocínio, ela também

não teria natureza tributária. Essa interpretação não encontra respaldo na ADI 3105 DF:

1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, 150, I e III, 194, 195, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput,

da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda.³

A interpretação de que a obrigação descrita no art. 40 da Constituição da República não possui natureza tributária, também não encontra respaldo nos diversos julgados do STF que analisaram o assunto, tais quais o RE 138284/CE e o RE 556664/RS.

Por fim, não encontra guarida no STF a conclusão da Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010 de que não se aplica ao caso "as normas gerais definidas na legislação tributária e a anterioridade nonagesimal obrigatória, prevista no art.

³ BRASIL. STF. DI 3105/DF Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 18/08/2004. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>

195, § 6º da Constituição”, pois, conforme se visualiza no aresto abaixo, o STF não acatou a referida tese proposta, à época, pelo Ministério da Previdência:

ACO 1196 AgR / SC - SANTA CATARINA AG.REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIARelator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 30/06/2017 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Ementa: AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. EMISSÃO DE CERTIFICADO DE REGULARIDADE PREVIDENCIÁRIA. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL. SUBSUNÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – A majoração da alíquota patronal prevista na Lei Estadual 14.258/2007 (resultante da conversão da Medida Provisória 143/2007), do Estado de Santa Catarina, incide apenas após o decurso do prazo relativo à anterioridade nonagesimal (noventena) previsto no art. 195, § 6º, da Constituição. II – Agravo regimental a que se nega provimento. .⁴

Consta ainda no voto da Ministra Cármen Lúcia expressa menção de que a interpretação do Ministério da Previdência encontra-se equivocada: “julgo procedente o pedido para impedir que a União, pelo Ministério da Previdência Social, deixe de emitir, em favor do Autor, o Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP quando a recusa fundar-se, unicamente, em interpretação equivocada da Lei estadual nº 14.258, em 19.12.2007, a dizer, quanto à inaplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/88) às contribuições sociais devidas pelo ente federado, para custeio do respectivo regime de previdência social”.

O referido acórdão do STF põe fim a grande parte do problema analisado até o presente momento, uma vez que o intérprete final da Constituição, manifestou-se, por meio do seu Pleno, contrário à tese de que as cotas patronais

⁴ BRASIL. Ministério da Previdência Social. Nota TÉCNICA CGNAL/DRPSP/SPS Nº 01/2010. Disponível em <http://sa.previdencia.gov.br/site/2016/06/NOTATECNICACGNAL01-2010.pdf>

do ente público não possuem natureza tributária, porém, é fato que todos esses julgados referiram-se a cotas patronais cobradas por entes ou de entes da administração pública indireta, logo, o quarto argumento contido na Nota Técnica supramencionada ainda precisa ser vencido, de toda forma, se analisarão todos os argumentos contidos na referida Nota.

2.3. O art. 9º da Lei 4.320/64

O terceiro argumento encontra respaldo no art. 9º da Lei 4.320/64, pois, segundo a Nota Técnica CGNAL/DRPSP/SPS nº 01/2010 “a instituição de tributo tem por finalidade a entrada ou ingresso nos cofres públicos de receita pública derivada”. Esse fato pressupõe “poder extroverso sobre o patrimônio de terceiro”.

O art. 9º da Lei 4.320/64, conceitua tributo como sendo “a receita derivada instituída pelas entidades de direito público”. Logo, segundo a mencionada Nota: “se a receita advém do próprio patrimônio do ente a quem foi atribuído, pela Constituição, o poder de tributar, não se cuida de tributo, mas em termos estritamente classificatório, de receita originária”.

Na verdade, a Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010 analisa a referida obrigação pela óptica do polo ativo. Ela analisa a situação a partir da capacidade ativa de determinado ente, afirmando, nesse caso, que tributo demanda entrada de receita. Como não há entrada de receita derivada, mas sim saída de ativos que já compunham o patrimônio do próprio ente federado, ela classifica essa operação como receita originária. Logo, ainda que haja transferência de patrimônio do ente para determinado fundo, também gerido pelo ente, não há, no caso, entrada de novos ativos nos respectivos cofres públicos. No pior cenário, seria apenas alocação de recurso já existente. Todavia, como será demonstrado, não se trata de receita originária, mas sim de despesa.

A receita originária demanda entrada de ativos nos cofres públicos. Porém, o que a diferencia da receita derivada é o fato de que, na primeira, a receita decorre da "exploração, pelo Estado, de seus próprios bens ou quando pode exercer atividade sob o que se denomina de direito público disponível"⁵. Enquanto a receita derivada "provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o tributo"⁶. Se não há entrada de receita, não há que se falar em receita, em nenhuma das suas modalidades: derivada ou originária.

É fácil verificar que, em ambos os conceitos, o requisito básico é entrada de ativos nos cofres públicos. Porém, quando o ente público efetua o pagamento da cota patronal, não há entrada de ativos, mas sim saída, pelo menos do orçamento público geral, pois, como a verba é vinculada ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art. 1º da Lei 9.717/98, ela será remetida ao respectivo fundo. O fato de o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público determinar que essas operações devam ser feitas no grupo de operações "intraorçamentárias", e não no "orçamentárias", em nada modifica o presente raciocínio, pois o Manual não visa alterar a natureza jurídica de nenhum instituto, apenas facilitar a contabilização orçamentária.

Como visto, não se trata de receita, mas sim de despesa. A questão é que, nesse momento, o ente público compõe o polo passivo da obrigação tributária, ele é devedor. Essa situação ocorre com relativa frequência na administração pública. É bem comum o recolhimento, por parte dos estados e municípios da contribuição social devida para o Regime Geral de Previdência. No referido exemplo, a União detém a capacidade ativa e os outros entes públicos possuem a capacidade passiva. Ao se analisar a classificação dessa obrigação tributária, em

⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revisa dos Tribunais, 2010, p. 122-128.

⁶ *Ibidem*, p. 122-128.

face do polo passivo, pela Lei 4.320/64, é fácil perceber que essa obrigação não será classificada como receita originária do ente estadual ou municipal, mas sim como despesa corrente, nos termos do art. 13 da Lei 4.320/64.

2.4. A natureza financeira

A Nota Técnica CGNAL/DRPSP 01/2010 defende, ainda, que a obrigação, prevista no art. 40 da Constituição e regulamentada pela Lei 10.887/2004, seria de natureza financeira. Um argumento que poderia ser utilizado para reforçar esse entendimento, é o fato da Advocacia Geral da União, em informações prestadas para instruir o julgamento da ADI nº 5427, ter sustentado que “a natureza jurídica das contribuições dos próprios entes da Federação não aparenta ser tributária, mas meramente financeira”. Além disso, o problema dessa classificação é que obrigação financeira é um termo extremamente genérico, no qual inclui-se todas as obrigações do ente público contidas no orçamento público, sendo que essas obrigações podem ter diversas naturezas jurídicas, inclusive, como visto, obrigação de natureza tributária, nos casos em que o referido ente tem o dever de pagar o tributo.

Apenas a título de ilustração, a obrigação financeira pode ter natureza estatutária, em face do dever do ente público de pagar os serviços prestados pelos seus servidores, pode ainda ser uma obrigação financeira oriunda da prestação de serviço efetuado pelo particular ao ente público, cujos valores são pagos mediante empenho. Enfim, como visto, classificar as contribuições da cota patronal do ente público como sendo uma obrigação financeira, por si só, não afasta a natureza tributária original da referida contribuição.

Logo, a dúvida que remanesce é se as obrigações tributárias referentes à cota patronal do ente público também podem acarretar alguma obrigação

financeira orçamentária do mesmo ente. O tema possui simetria com as transferências constitucionais.

As transferências constitucionais são parcelas das receitas federais arrecadadas pela União que são repassadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Trata-se de rateio da receita, proveniente da arrecadação de impostos, entre os entes federados. Um bom exemplo é o repasse contido no art. 159, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal, que prevê que a União deverá repassar 21,5% da arrecadação líquida do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Produtos Industrializados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

A obrigação contida no art. 159 da CR/88 é uma obrigação financeira, em face da vinculação de parte dos recursos oriundos da arrecadação do imposto de renda e do IPI. Porém, isso não quer dizer que essas despesas da União não tiveram a sua origem em receitas tributárias. O imposto de renda e o IPI não perdem a sua natureza tributária, pelo simples fato de a Constituição ter vinculado parte da sua arrecadação. É justamente isso que o art. 40 da Constituição Federal fez, ele vinculou a totalidade da arrecadação da cota patronal do ente público ao custeio da aposentadoria e pensão dos servidores públicos.

A vinculação de receita não afasta a natureza tributária das contribuições sociais, pelo contrário, ela, justamente, possibilita a identificação dessa espécie tributária, que tem como característica o fato de as suas receitas serem vinculadas. Logo, o que poderia afastar a natureza tributária da cota patronal não é o fato de surgir para o ente público o dever de encaminhar ao fundo específico as receitas devidas a título de contribuição social, mas sim o fato de essa contribuição não se enquadrar no art. 3º do CTN.

Ao analisar o conceito de tributo descrito no art. 3º do CTN, fica claro que não há fundamento jurídico para tratar diferentemente a contribuição social suportada pelos empregadores da iniciativa privada com a suportada pelo ente público.

O CTN conceitua tributo, em seu art. 3º, como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Logo, tributo não se confunde com multa, embora ambos sejam receitas derivadas. É fato que tributo apenas surge de obrigações lícitas, logo não se confundindo com sanções em geral, sendo que independe do consentimento do obrigado, pois é uma obrigação compulsória, *ex lege*. Como explica Aliomar Baleeiro:

Situam-se, portanto, os tributos entre os ingressos coativos, mas guardam a sua especificidade em que não são mera recomposição do patrimônio público anteriormente lesado, como ocorre nas indenizações, nem tampouco são entradas sancionatórias, impostas à prática de ato ilícito. Finalmente, os tributos têm destinação pública, pois são cobrados mediante atividade plenamente vinculadas.⁷

A contribuição relativa à cota patronal do ente público é uma prestação pecuniária compulsória, pois o ente público não pode deixar de cobrá-la, é expressada em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ela não constitui sanção de ato ilícito, foi instituída, no âmbito federal, pela Lei 8.688/93, a qual também instituiu a contribuição do servidor público, e é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Logo, possui sim natureza tributária.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro- Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2015.

Reforça ainda o caráter tributário, o fato de as autarquias e fundações de direito público serem efetivamente fiscalizadas pela Receita Federal do Brasil, no âmbito federal, em face das já mencionadas cotas, sendo que, em caso de não pagamento dos mencionados créditos tributários, o órgão fiscalizador, de fato, efetua o lançamento desses créditos, conforme procedimento descrito na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1332, de 14 de fevereiro de 2013, sendo que, o não pagamento na esfera administrativa, acarretará na inscrição em dívida ativa pela PGFN e no ajuizamento da correspondente execução fiscal.

No mesmo sentido, quando o ente público já tiver delegado a sua capacidade ativa, a exemplo do que ocorreu em Minas Gerais, por meio da criação da autarquia denominada de IPSEMG, esses créditos, quando devidos pelo ente público central, no nosso exemplo, o Estado de Minas Gerais, serão devidamente lançados e cobrados pelo procedimento da execução fiscal, ou seja, eles continuam sendo tratados como todos os demais tributos.

3. A CONFUSÃO PATRIMONIAL

O último argumento, o da confusão patrimonial, só é aplicado quando a administração direta não delegar a sua capacidade ativa para um ente da administração indireta. Logo, o que falta ser analisado é se a não delegação da capacidade ativa, mantendo a capacidade tributária no órgão central, tem o condão de alterar a natureza tributária da cota patronal do ente público, em face da confusão perpetrada.

Antes de mais nada, cumpre ressaltar que a referida confusão também ocorreria se a respectiva obrigação fosse financeira e não tributária, pois, nesse caso, ainda existiria uma obrigação da União vincular parte do seu orçamento a um determinado fundo, que também pertence à União. Ou seja, no final das

contas, é uma obrigação em face da própria União, e nem há que se falar que o servidor poderia ser um terceiro nesse caso, pois, ele, em todo caso, apenas teria interesse econômico e não jurídico. Na verdade, é até discutível se ele teria interesse econômico, uma vez que consta expressa obrigação, no § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, de os entes públicos realizarem a cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

Além disso, soa estranho que uma determinada obrigação tenha a sua natureza jurídica alterada apenas em um único caso, qual seja, quando o responsável pelo recolhimento seja a própria União, os Estados, o Distrito Federal ou Municípios e esses mesmos entes não tenham delegado a capacidade ativa, pois, nesses casos, a gestão do RPPS é atribuída ao órgão da administração direta, portanto, sem personalidade jurídica, o que fatalmente, acarreta no fato de o Estado ser credor e devedor de si mesmo. Porém, para melhor analisar o instituto, é importante verificar o conceito de competência tributária, lecionado por Misabel Derzi:

Competência é norma constitucional, atributiva de poder legislativo a pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos. E de fato o é. Trata-se de norma originária (pois tem sede na Constituição), indelegável e de plena eficácia (nesse sentido, vigentes e adequados ao atual momento constitucional, os arts. 6º e 7º do CTN e as lições de Aliomar Baleeiro, retro). Igualmente, é ponto pacífico que, embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade ativa. Tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custear serviços descentralizados ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública. Cresceu com o intervencionismo estatal e espelha a renúncia à arrecadação, cobrança e

fiscalização por parte da pessoa competente. Denominado de parafiscalidade, significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado, centralizado e administrado de forma parafiscal.⁸

Para melhor compreender o conceito acima exposto, é importante analisar o que vem a ser parafiscalidade. Leciona Roque A. Carraza que o referido tema "é a atribuição pelo titular da competência tributária, mediante lei da capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetivos"⁹.

Pelas breves explanações acima, percebe-se que só é possível a delegação da capacidade ativa quando a natureza jurídica da obrigação a ser delegada for de natureza tributária, uma vez que a delegação envolve, necessariamente, o poder de arrecadar e fiscalizar tributo. Logo, não é possível que algo que não seja tributo seja objeto da referida delegação, para, somente a partir deste momento, virar tributo. Logo, não é sustentável, a tese que defende que a cota patronal do ente público, quando delegada a entidade parafiscal, é tributo. Porém, quando não delegada, é obrigação financeira. Ambas, como demonstrado, são tributos. Então, resta a dúvida, qual é o efeito jurídico da confusão entre o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária?

Antes de analisar a pergunta acima formulada, é importante notar que essa identidade de sujeitos no polo ativo e passivo da obrigação tributária não

⁸ BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro- Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2015, p. 82.

⁹ CARRAZA, Roque A.. O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1997, p. 40

ocorre apenas com a contribuição descrita no art. 40 da Constituição, mas também em outros casos. Antes de descrevê-los e para melhor entendê-los, é necessária a leitura do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço.
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

Logo, a União, nos casos em que ela se enquadra como responsável pelo recolhimento e pela retenção das contribuições sociais, conforme preconiza os itens "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91, será a responsável pela retenção e pelo recolhimento das respectivas contribuições sociais, sendo que o art. 12 da Lei 8.212/91 determina quem são os segurados obrigatórios da Previdência Social remunerados pela União em face dos serviços prestados:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

- e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;
- g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social;

Em todos esses casos, haverá confusão entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, em face da contribuição social devida pela União. É fato que, até 2007, esses débitos eram fiscalizados pelo INSS, o que afastava a confusão patrimonial, todavia, a partir da alteração perpetrada pelo art. 2º da Lei 11.457/2007, que revogou a delegação da capacidade ativa outrora concedida, os respectivos débitos passaram a ser geridos pela União.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP enquadra-se na mesma situação acima narrada. A base de cálculo de tal contribuição, relativa às pessoas jurídicas de direito público interno, é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, sendo que, sobre ela incide a alíquota de 1%. O § 6º do art. 2º da Lei 9.715/98 determina que compete à Secretaria do Tesouro Nacional efetuar a retenção da contribuição devida, senão vejamos:

Art. 2o A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

...

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

...

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III.

Além disso, a mesma Lei determinou, em seu art. 10, que a “administração e fiscalização da contribuição para o PIS/PASEP compete à Secretaria da Receita Federal”. Dessa forma, claro está que a suposta confusão entre sujeito ativo e passivo não é uma excepcionalidade que só ocorre nas contribuições relativas à cota patronal do ente público, mas sim algo corriqueiro, em face de todas as contribuições sociais que a União seja obrigada a custear. Sem falar que a natureza tributária da contribuição para o PIS/PASEP não é afastada pelo STF, tendo em vista a confusão entre sujeito ativo e passivo, da mesma forma que o fato de ela estar prevista no art. 239 da Constituição, ou seja, fora do Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, também não é considerado um argumento apto, para o STF, a afastar a natureza tributária da referida contribuição, senão vejamos:

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário em face de acórdão assim ementado, no que interessa: “CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – CORREÇÃO MONETÁRIO – FUNDO PIS-PASEP – PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. 1. Legitimidade da União Federal para figurar no polo passivo nas ações em que se pleiteia a correção monetária do PIS-PASEP. 2. A partir da Constituição Federal de 1988, no seu artigo 239, a Contribuição Federal do PIS-PASEP passou a ter natureza jurídica tributária, não se justificando a subsistência da analogia entre o PIS-PASEP, sendo que não se assemelha com o FGTS para fins de aplicação da aplicação da prescrição trintenária. 3. Trata-se in casu de ação que visa a atualização monetária de valores depositados em

contas individuais do PIS/PASEP. Não há expressa previsão normativa de prazo prescricional nas legislações que regulamenta, sendo aplicável a regra geral para ações de natureza não fiscal contra a Fazenda Pública, previsto no artigo 1º do Decreto nº 20.910/32. 4. Computa-se este prazo prescricional da data em que ocorreu o alegado creditamento em valor menor que o pretendido. Princípio da *actio nata*”.(fl. 312) No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, sustenta-se violação do artigos 239 do texto constitucional. Aponta-se que o Tribunal de origem deu interpretação equivocada ao artigo acima mencionado, visto que apenas observou a relação entre as empresas contribuintes, sem analisar, portanto, a conta fundiária de titularidade do trabalhador. Sustenta-se que a natureza jurídica da contribuição do PIS/PASEP se assemelha à do FGTS e, por isso, deve ser aplicada a prescrição trintenária. Alega-se ainda que o saldo das contas vinculadas do PIS/PASEP deve obedecer aos índices reais de inflação, adotando-se, portando o IPC para a correção. É o relatório. Decido. A irresignação não merece prosperar. Inicialmente, no que tange à natureza jurídica da contribuição do PASEP, verifico que o acórdão recorrido não divergiu do entendimento firmado no âmbito desta Corte, no sentido de que, após à Constituição Federal, a mencionada contribuição passou a ter natureza tributária. Confirma-se, a propósito o seguinte julgado: “AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. VINCULAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS AO PASEP. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL DO ARTIGO 1º DA LEI ESTADUAL 13270, DE 27 DE JULHO DE 1999. 1. A Lei Complementar 8/70, em seu artigo 8º, previa a faculdade de adesão ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, de natureza não tributária, instituído com o objetivo de distribuir a receita entre os servidores da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. 2. O advento da nova ordem constitucional transmutou a natureza da contribuição, que passou à categoria de tributo, tornando-se obrigatória. Arrecadação que, na atual destinação, tem por objeto o financiamento do seguro-desemprego e o abono devido aos empregados menos favorecidos (CF, artigo 239, § 3º). Precedente. 3. O PASEP, sendo contribuição instituída pela própria Carta da República, não se confunde com aquelas que a União pode criar na forma dos seus artigos 149 e 195, nem se lhe aplicam quaisquer dos princípios ou restrições constitucionais que regulam as contribuições em geral. Improcedência da ação.

Declarada, incidenter tantum, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 13270, de 27 de julho de 1999, do Estado de Minas Gerais". (ACO 580/MG, Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 25.10.2002 Ademais, o acórdão recorrido, ao examinar o Decreto 20.910/32, entendeu pela prescrição quinquenal quando se trata de cobrança das diferenças de correção monetária aplicada sobre os valores depositados em contas individuais do PASEP. Assim, verifica-se que a matéria debatida pelo tribunal de origem restringe-se ao âmbito infraconstitucional, de modo que a ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do presente recurso. Nesse sentido, destaco os seguintes precedentes: "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. 1. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: AI 775.275-AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJ 28.10.2011 e AI 595.651-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJ 25.10.2011. 2. A incidência de correção monetária sobre créditos escriturais do IPI, bem como a questão da prescrição quinquenal para o aproveitamento dos créditos fiscais em análise, são temas afetos à análise da matéria infraconstitucional de regência. (Precedentes: RE n. 496.757, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe de 19.09.08; AI n. 737.310-AgR, Relator o Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, DJe de 16.09.11, RE n. 480.018-AgR, Relator o Ministro Ayres Brito, 2ª Turma, DJe de 13.10.11, entre outros). (...) 4. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO". (RE 677.908-AgR/PR, Re. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 16.5.2013) "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. LEI 9.718/1998. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, é firme no sentido de que as questões envolvendo a compensação de valores recolhidos a maior com outros tributos, a incidência da prescrição, bem como a aplicação de correção monetária e de juros de mora não transbordam os limites do âmbito infraconstitucional. Cuida-se, em verdade, de controvérsia a ser decidida nas instâncias ordinárias. 2. Agravo regimental

desprovido". (RE 496.911-AgR/SP, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, DJe 18.8.2011) Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, do CPC). Publique-se. Brasília, 31 de março de 2014. Ministro Gilmar Mendes Relator Documento assinado digitalmente (RE 653666, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 31/03/2014, publicado em DJe-066 DIVULG 02/04/2014 PUBLIC 03/04/2014)¹⁰

3.1. Efeito jurídico da confusão patrimonial

A confusão entre sujeito ativo e passivo de uma obrigação tributária não tem o condão de alterar a natureza jurídica da referida obrigação, porém, é sim uma causa suprallegal de extinção da referida obrigação tributária.

No direito das obrigações, são necessários dois polos: um credor do lado ativo e um devedor do lado passivo. Se essas duas qualidades (credor e devedor) encontrarem-se em uma só pessoa, dá-se a confusão. Portanto:

Confusão é a aglutinação, em uma única pessoa e relativamente à mesma relação jurídica, das qualidades de credor e devedor, por ato inter vivos ou causa mortis, operando a extinção do crédito. Em razão do *impedimentum prestandi*, ou seja, da impossibilidade do exercício simultâneo da prestação e da ação creditória, ter-se-á a extinção da obrigação.¹¹

Em razão disso, dispõe o artigo 381 do Código Civil: "extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor

¹⁰ BRASIL. STF. RE 653666/SP, Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 31/03/2014, Dec. Mon. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000365002&base=baseMonocraticas>

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev. e atual, de acordo com a Reforma do CPC — São Paulo: Saraiva, 2007, p. 350.

e devedor”. Assim, se reunindo na mesma pessoa, as qualidades de credor e devedor, dá-se a confusão e a obrigação se extingue.

Neste sentido, se essas duas qualidades, por alguma circunstância, encontram-se em uma só pessoa, extingue-se a obrigação, porque ninguém pode ser juridicamente obrigado para consigo mesmo ou propor demanda contra si próprio.

Apesar de o art. 156 do CTN não trazer a previsão expressa da confusão como causa da extinção do crédito tributário, é fato que a doutrina e a jurisprudência, há tempos, reconhecem a ausência de taxatividade do referido artigo, vejamos:

O rol do artigo 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos que é regular outros meios de extinção do dever de pagar tributo. (...) Um exemplo, (...) é a confusão que se dá quando se acumulam (ou se confundem) na mesma pessoa, a condição de credor e de devedor da mesma obrigação (artigo 1049).¹²

A possibilidade de extinção dos créditos tributários pela confusão foi objeto do Parecer PGFN/PGA/Nº 1336/2008, sendo que ele, inclusive, concluiu pela possibilidade de extinção da dívida tributária referente às contribuições sociais devidas pela União, após o advento da Lei 11.457/2007, já exposta. Colaciona-se as suas principais conclusões:

Mais freqüentes são os casos que decorrem da cobrança das contribuições previdenciárias em face da União que era feita inicialmente pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, atualmente sucedido pela União, nos termos da Lei nº 11.457, de 16/03/2007.

Dessa forma, há segurança em afirmar-se que a confusão é hipótese de extinção do crédito tributário e caberá à

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª Edição. Editora Saraiva, 1998, pág. 367-368.

administração tributária dar conseqüências a essa conclusão, (i) seja no âmbito da dívida ativa da União, com a adoção dos atos administrativos competentes para a extinção do crédito ali inscrito; (ii) seja no âmbito judicial, com a extinção das execuções fiscais e ações de defesa em decorrência da providência contida no item anterior.

Desta feita, não restam dúvidas de que, enquanto a União não delegar as funções de arrecadar e fiscalizar a referida contribuição para uma entidade paraestatal, a obrigação tributária oriunda da contribuição patronal do ente público se extinguirá no momento do fato gerador, pela confusão entre o sujeito ativo e o passivo. Nesse caso, não haverá crédito tributário a ser constituído dos débitos devidos pela própria administração pública direta. A Lei 10.887/04, assim dispõe:

Art. 8º-A. A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições de que tratam os arts. 4º a 6º e 8º será do dirigente e do ordenador de despesa do órgão ou entidade que efetuar o pagamento da remuneração ou do benefício.

...

§ 2º O não recolhimento das contribuições nos prazos previstos no § 1º:

I – enseja a aplicação dos acréscimos de mora previstos para os tributos federais; e

II – sujeita o responsável às sanções penais e administrativas cabíveis.

...

§ 4º Caso o órgão público não observe o disposto no § 3º, a Secretaria da Receita Federal do Brasil formalizará representações aos órgãos de controle e constituirá o crédito tributário relativo à parcela devida pelo servidor ativo, aposentado ou pensionista.

Ao analisar o referido artigo, especificamente o § 4º, verifica-se que a Receita Federal apenas constituirá o crédito tributário relativo à parcela devida pelo servidor ativo, aposentado ou pensionista, ou seja, a Receita Federal apenas efetuará o lançamento em face da contribuição previdenciária a cargo do servidor público, que deveria ter sido retida pela administração pública e, por alguma razão, não o foi. O procedimento administrativo a ser adotado em face da não retenção e do não recolhimento da contribuição, tanto da cota patronal, quanto da parte devida pelo servidor público, é detalhada por meio da já citada IN 1332/2013, que assim dispõe:

Art. 8º Constatado o descumprimento das obrigações previstas no art. 7º, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) notificará o dirigente do órgão ou da entidade onde se verificou a irregularidade, para, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência:

I - providenciar a retenção ou o recolhimento da contribuição; ou
II - apresentar justificação administrativa ao AFRFB responsável pela notificação.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso II do caput:

I - acolhidas as razões apresentadas na justificação, o AFRFB deverá informar o fato ao dirigente notificado e arquivar a notificação;

II - caso não sejam acolhidas as razões apresentadas na justificação, ou havendo acolhimento parcial, o AFRFB intimará o dirigente do órgão ou da entidade, por meio de despacho fundamentado, para que esse providencie a retenção ou o recolhimento da contribuição no prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência da intimação.

§ 2º Não havendo a regularização no prazo estabelecido no caput e no § 1º, o AFRFB:

I - representará o fato:

- a) ao Tribunal de Contas da União (TCU);
- b) ao Ministério Público Federal (MPF);
- c) à Controladoria-Geral da União (CGU); e

d) ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), quando for o caso; e

II - constituirá o crédito tributário, observado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, relativo:

- a) à parcela devida pelo servidor ativo ou aposentado ou pelo pensionista, em seus respectivos nomes; e
- b) às contribuições devidas pelas autarquias e fundações.

§ 4º Na hipótese prevista na alínea "a" do inciso II do § 2º, o servidor ativo, o aposentado ou o pensionista poderá:

- I - efetuar o pagamento;
- II - solicitar o parcelamento na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009; ou
- III - impugnar o lançamento, na forma do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Ao se ler a Lei 10.887/2004 e a IN 1332/2013, nota-se o tratamento diferenciado ofertado entre as duas contribuições, a devida pelo ente público e a devida pelo servidor. Quando a Receita Federal do Brasil verifica que o ente público, administração direta, não efetuou o recolhimento devido a título de contribuição, ela apenas comunica esse fato aos órgãos de controle, nos termos do inciso I do § 2º do art. 8º da IN 1332/2013.

Todavia, quando a Receita Federal do Brasil apura que o mesmo órgão público deixou de reter a contribuição do servidor público, além de comunicar o fato aos órgãos de controle, ela efetivamente constitui o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, nos termos do inciso II do § 2º do art. 8º da mencionada IN, que determina que a Receita Federal do Brasil deverá constituir "o crédito tributário, observado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, relativo à parcela devida pelo servidor ativo ou aposentado ou pelo pensionista, em seus respectivos nomes". Cumpre esclarecer que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual refere-se o inciso II do § 2º do art. 8º da IN 1332/2013, cuida da multa oriunda do lançamento de ofício.

Em suma, quando não há retenção da contribuição devida pelo servidor público, o crédito tributário é devidamente constituído e lançado. É claro que isso só é possível de ser realizado se não tiver se operado a decadência, pois, caso

contrário, o crédito já teria sido devidamente extinto, o que impedirá a cobrança administrativa ou judicial do mesmo. Todavia, nos casos em que a contribuição patronal não tenha sido recolhida pelo ente da administração direta, não há constituição do crédito, não há lançamento, simplesmente porque não há crédito a ser constituído, uma vez que o referido crédito já foi extinto pela confusão.

Diferente situação ocorre quando os referidos débitos são de responsabilidade de autarquias e fundações de direito público, pois, em caso de não pagamento dos mencionados créditos tributários, o órgão fiscalizador, de fato, efetua o lançamento desses créditos, conforme procedimento descrito no inciso II, b, do § 2º do art. 8º da IN 1332/2013, sendo que o não pagamento na esfera administrativa acarretará a inscrição em dívida ativa pela PGFN e no ajuizamento da correspondente execução fiscal.

Todavia, embora não exista crédito a ser constituído por meio do lançamento em face da administração direta, permanece o dever de a Receita Federal do Brasil comunicar os órgãos de controle a não observância, pelo dirigente do órgão da administração direta, da vinculação da referida verba ao fundo previdenciário. Logo, o dever de repasse da referida receita ao Fundo Previdenciário permanece, porém, por se tratar de obrigação de natureza financeira, a ela não se aplicam os dispositivos do Código Tributário Nacional que cuidam da prescrição e da decadência. Nesse caso, embora a obrigação tributária tenha sido extinta pela confusão, continua viva a obrigação financeira de repassar os valores devidos ao fundo previdenciário, pelo simples fato de essa receita ser vinculada. No mesmo sentido, inclusive, foi a conclusão contida no Parecer PGFN/PGA nº 1336/2008, senão vejamos:

Registre-se, por fim, relativamente aos créditos decorrentes das contribuições previdenciárias a que se aludiu no item 3 do presente Parecer, nos quais a União sucedeu ao INSS no pólo ativo, a necessidade de, não obstante a existência da

confusão, respeitar-se o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 11.457/2007:

"Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

§ 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000."

A forma pela qual contabilmente se fará a destinação do valor correspondente ao crédito ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social, isto é, a destinação ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, não é escopo do presente Parecer, eis que não diz respeito à administração da dívida ativa da União e tampouco à representação judicial da União.

Assim, apesar de extinta a obrigação tributária pela confusão, permanece a obrigação de respeitar a destinação da verba ao fundo previdenciário, uma vez que a respectiva verba é vinculada. Nem poderia ser de outra forma, sob pena de possibilitar fraudes orçamentárias.

Apenas para ilustrar o raciocínio, pode-se analisar a situação sob a óptica do imposto de renda. O imposto de renda é uma obrigação tributária que, como todas as demais, nos termos do art. 156 do CTN, se extingue pelo pagamento. Após receber os valores devidos a título de imposto de renda de um contribuinte, a obrigação tributária do sujeito passivo para com a União será extinta. Todavia, por força do art. 159 da Constituição, a União está obrigada a repassar parte dessa receita aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal e dos

Municípios, obrigação essa que não tem natureza tributária, e sim financeira, embora o imposto de renda claramente tenha natureza tributária.

4. CONCLUSÕES

Ante o exposto, conclui-se que as cotas patronais do ente público para o respectivo regime próprio de previdência social são contribuições de natureza tributária. Todavia, enquanto a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não delegarem a sua capacidade ativa, a obrigação tributária será extinta no momento do fato gerador em face da confusão. Logo, sobre elas não incide outra modalidade de extinção do crédito tributário, especialmente, a prescrição e a decadência, uma vez que o crédito tributário já se encontra extinto desde o fato gerador.

Não obstante, ainda que tenha havido a extinção da obrigação tributária pela confusão, permanece a obrigação financeira de o ente público recolher a cota patronal para o respectivo regime próprio de previdência social, não se aplicando a tal obrigação os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da prescrição e da decadência nas relações de natureza tributária. Logo, o ente público devedor, não poderá se recusar de efetuar o referido repasse financeiro sob o argumento de que os referidos créditos foram atingidos pela prescrição ou decadência.

5. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel *Abreu* Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro- Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2015.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. Nota TÉCNICA CGNAL/DRPSP/SPS Nº 01/2010. Disponível em <http://sa.previdencia.gov.br/site/2016/06/NOTATECNICACGNAL01-2010.pdf>

BRASIL. STF. DI 3105/DF Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 18/08/2004. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>

BRASIL. STF. RE 653666/SP, Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 31/03/2014, Dec. Mon. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000365002&base=baseMonocraticas>

CARRAZA, Roque A.. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev. e atual, de acordo com a Reforma do CPC — São Paulo: Saraiva, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**, São Paulo, Revista dos Tribunais.
16/06/NOTATECNICACGNAL01-2010.pdf