

O FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA JUSTIÇA DO TRABALHO

Maximiliano Serrano Soares¹

Alexsandre de Vasconcelos Mendes²

RESUMO

O presente artigo tem como objeto de análise o marco inicial da incidência dos juros e multa do crédito previdenciário nas ações trabalhistas. O estudo foi realizado de acordo com o pensamento e visão dialética do conhecimento. Existe grande divergência na doutrina e nas jurisprudências sobre referido marco inicial. A sensação de insegurança jurídica em torno do tema faz surgir a verdadeira necessidade de que seja discutido com seriedade, método e profundidade. Serão apresentadas as correntes doutrinárias existentes e suas justificativas, bem como será explicado porque a incidência desde a prestação de serviço é a corrente mais coerente para estabelecer o fato gerador. A metodologia utilizada será a exploratória e a técnica a da pesquisa documental.

Palavras-chave: Incidência. Juros e Multa. Crédito Previdenciário. Justiça do Trabalho.

THE GENERATOR FACT ON SOCIAL SECURITY CREDITS ON LABOR LAW

ABSTRACT

The present article has as object of analysis of the landmark for the incidence of interest and fines on Social Security Credits on Labor Law cases. The study was conducted according to the dialectical view of thought and knowledge. There is wide disagreement in doctrine and in the courts about the subject. The feeling of legal uncertainty around the real issue raises the need for a serious discussion in method and depth. The study will also cover the existing doctrinal trends and their justifications, and will explain why the incidence from providing the current service is more consistent to establish the taxable event. The methodology used is the exploratory research and technical documents.

Keywords: Incidence. Interest and Fine. Social Security Credit. Labour Court System.

¹ Discente do Curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN
E-mail: maxssoares@hotmail.com

² Docente do Curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte – FARN E-mail:
alexsandremendes@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objeto de análise o marco inicial da incidência dos juros e multa do crédito previdenciário nas ações trabalhistas. Discute-se se os juros decorrentes do crédito previdenciário concedido em decorrência de relação de trabalho reconhecida pela justiça trabalhista devem ser aplicados desde a prestação do serviço pelo empregado (**tese do fato gerador ou da prestação de serviço**) ou se a partir da sentença que reconheceu o vínculo (**tese do reconhecimento do direito ou da sentença**), consoante as regras de exigibilidade do crédito tributário, sendo essa o dia dois do mês subsequente ao da liquidação da sentença.

A deficiência em um posicionamento majoritário no que tange o fato gerador da contribuição previdenciária na justiça do trabalho, serviu como estímulo para o desenvolvimento do presente artigo, além da constatação de inúmeros recursos apresentados tanto pelos advogados particulares de empregadores, quando pela União Federal representado pela Procuradoria Geral Federal.

Para se questionar o marco inicial da contribuição previdenciária é necessário primeiramente definir o que vem a ser salário de contribuição, pois ele é o principal conceito referente a contribuição previdenciária e está previsto no art. 28 da lei 8.212/90.

Ao passar pelo conceito de salário de contribuição chegaremos ao momento inicial de incidência de juros e multa do crédito previdenciário, onde existem alguns posicionamentos totalmente divergentes, porém todos com embasamento normativo, o que gera o confronto de legislação, como é o caso da Procuradoria Federal, que aduz como fato gerador da obrigação previdenciária a prestação do serviço, e a maioria dos escritórios de advocacia, que defende a incidência de juros e multa somente na data do efetivo pagamento do crédito ao empregador.

O ponto ápice do presente estudo está no fato gerador, previsto nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, *verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [...]

É aqui onde se insurgi a divergência e discricionariedade dos Tribunais Regionais do Trabalho (TRT'S) para elencar a partir de quando é devido esse tributo, pois entender-se que apenas a partir da sentença, acordo ou liquidação concretiza-se para a reclamada a obrigação de pagar o tributo exigido confunde obrigação tributária com o crédito tributário.

E importante ainda, para o estudo, esclarecer com o advindo da medida provisória nº 449/08, que foi posteriormente convertido na lei 11.941/09, as mudanças geradas no contar da prestação tributária vide seu art. 49, *in verbis*:

Art. 43. Omite-se [...]

§ 2º CONSIDERA-SE OCORRIDO O FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO [...].

O TRT 21ª Região (RN) vem, em boa parte de suas decisões, se posicionado no sentido de que apenas é devida tal incidência a partir de 2º dia útil após a liquidação de sentença, segundo disporia o art. 276 do Decreto n. 3.048/99, posicionamento esse embasado também em decisões do Supremo Tribunal Federal, porém existem outros tribunais que divergem do posicionamento adotado por este Superior e Tribunal Regional do Trabalho do Rio Grande do Norte, adotando a prestação de serviço como fato gerador.

A utilização do art. 276 do Decreto n. 3.048/99, para tomar como fato gerador o crédito previdenciário, deverá ser discutida constitucionalmente, sobre sua legalidade, ou não, diante de infringências a Carta Magna.

2 SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

Para IBRAHIM (2003)³ salário de contribuição é um dos conceitos mais relevantes para o Direito Previdenciário. É utilizado como referência na elaboração do cálculo do salário de benefício do segurado, ou seja, é o responsável pela quantificação do benefício a ser concedido, bem como é o elemento que define o valor a ser calculado para incidência da contribuição previdenciária.

³ (Curso de Direito Previdenciário. 2ª ed., Impetus, p. 277/278)

Pelas razões expostas, antes de tecer argumentos sobre a incidência da contribuição previdenciária na justiça do trabalho é de bom alvitre apresentar a definição do salário de contribuição.

A lei 8.212/90 (BRASIL, 1990) em seu artigo 28, *in verbis*:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

A definição legal é obscura por confundir salário de contribuição com remuneração do trabalhador, quando na verdade somente equivalem a salário de contribuição os valores consolidados por lei, como remuneração, gratificação natalina, férias mais 1/3 (um terço), repouso semanal remunerado, vale-alimentação, dentro outros. Assim sendo, fica a cargo do órgão jurisdicional discriminar verbas como gorjetas e comissões, sendo essas variáveis e não podendo se enquadrar como salário.

Abordar detalhadamente as peculiaridades de cada salário de contribuição é esforço desnecessário para o presente estudo. O importante é tecer esclarecimentos que clareiem a visão sobre o tópico abordado por ser ele, conforme dito anteriormente, um dos temas mais importantes do Direito Previdenciário.

Em título de conhecimento o Art. 28, §5º da lei 8.212/90 teve seu limite máximo atualizado para reais o que equivale à R\$ 1.081,50 (um mil, oitenta e um reais e cinquenta centavos).

3 DO MOMENTO DE INCIDÊNCIA DOS JUROS E MULTA

Em se tratando do momento inicial de incidência de juros e multa do crédito previdenciário, é aqui onde se encontra o maior número de recursos na justiça do trabalho em desfavor da União Federal.

A Procuradoria Federal defende que o fato gerador da obrigação tributária devida, se inicia com marco da prestação do serviço com o consequente pagamento da remuneração devida na relação trabalhista verificada em cada competência se embasando nos termos do art. 146, III da CR/88 c/c art. 34, § 5.º do ADCT, a tese do fato gerador ou da prestação de serviço.

Em dissonância com o entendimento da Procuradoria Federal, escritórios de advocacia utilizam o art. 276 do Decreto 3048/99 para fundamentar a incidência de juros e multa somente na data do efetivo pagamento do crédito ao empregador, tese do reconhecimento do direito ou da sentença. O mencionado dispositivo estabelece o seguinte:

Art. 276. Nas ações trabalhistas de que resultarem o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento das importâncias devidas à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença.

Conforme se constata pela leitura do dispositivo, o art. 276 não trata da configuração do fato gerador e nem dos cálculos da multa e juros moratórios, mas tão somente, do prazo para pagamento após a liquidação da sentença.

Esta (liquidação da sentença), por sua vez, deve obedecer aos critérios previstos na Lei nº 8.212/91, especialmente artigo 35, nos termos do art. 879, § 4º, da CLT.

As divergências apontadas acabam gerando contradições em relação à aplicação dos juros de mora da contribuição previdenciária. Esse cenário de incerteza jurídica faz surgir um largo espaço para o uso da discricionariedade pelos julgadores. O arbítrio do magistrado é o que define as questões ora em comento, pelo fato de haver duas hipóteses totalmente divergentes a respeito do marco inicial.

4 FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

O Fato gerador, nos termos do art. 114, c/c art. 113, § 1º, do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal (pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária).

O fato gerador da contribuição previdenciária é configurado quando o trabalhador passa a ter o direito à remuneração em decorrência da prestação de serviços (art. 28 da Lei nº 8.212/91), independentemente de seu efetivo recebimento ou não, o que o enquadra em uma situação de fato (prestação de serviços - art. 116, I, do CTN) e não uma situação jurídica.

Na ação trabalhista, o fato gerador de contribuições previdenciárias é o valor (pago, devido ou creditado) correspondente às parcelas integrantes do salário-de-contribuição (art. 28 da Lei 8.212/91) decorrentes da prestação do serviço. A sentença ou o eventual acordo ou mesmo eventual liquidação judicial não criam o fato gerador da contribuição previdenciária, apenas o reconhecem e fixam a respectiva base de cálculo. Isso ocorre justamente porque o empregador não recolheu na época própria o tributo devido – mês a mês, de acordo com o salário do empregado em cada competência. A própria inadimplência do empregador é o que provocou a busca do trabalhador pela Justiça do Trabalho, que trata de reconhecer e condenar o empregador ao pagamento de valores correspondentes a períodos pretéritos, tanto das verbas trabalhistas quanto previdenciárias.

Caso entenda-se que apenas a partir da sentença, acordo ou liquidação se concretiza a obrigação de pagar o tributo exigido, acaba ocorrendo uma confusão entre a obrigação tributária e o crédito tributário.

A obrigação tributária surge com o fato gerador, isto é, com a prestação de serviços pelo obreiro e a correspondente contraprestação pecuniária. Com o salário mensal pago ao trabalhador, o empregador deve recolher também a contribuição previdenciária. E mais, o empregador sabe, ou deveria saber quanto deve ser recolhido mês-a-mês. Quando não age dentro dos parâmetros legais, faz nascer a razão pela qual os juros e multa incidem desde a inadimplência.

Se o entendimento de determinados escritórios de advocacia fosse o dominante, ou seja, se o pensamento de que toda e qualquer contribuição previdenciária somente seria devida quando fixada por sentença, acordo ou liquidações judiciais, haja vista que antes não haveria o fato gerador da obrigação previdenciária, a lei seria letra morta, os claros ditames da legislação previdenciária restariam ineficazes. Implicaria dizer que os únicos devedores do

INSS seriam os réus em ações judiciais, pois somente por sentença, acordo ou liquidação os devedores saberiam quanto e quando deveriam pagar.

Importante salientar que se o posicionamento de que apenas com o reconhecimento judicial na esfera trabalhista haveria a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária fosse adotado como verdadeiro, ocorreria uma séria infração ao princípio da legalidade estrita que norteia diretamente todo o direito tributário, haja vista a “criação” de um novo fato gerador sem previsão expressa na lei.

Na verdade, como dito, a sentença trabalhista/acordo ou liquidação tratam de reconhecer/fixar o valor que já era devido por lei.

Esse é o sentido do art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/9. *Verbis*:

§ 5º. O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Nesse momento, então, a sentença trabalhista, o acordo ou a conta de liquidação poderiam ser entendidos, quando muito, como o lançamento tributário, o que, ao invés de elidir, corrobora a afirmação de que a obrigação tributária já existia, apenas nesse momento se constitui o crédito tributário de acordo com o art. 139 do CTN. É essencial destacar a regra inserta no art. 144 do CTN, segundo o qual “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Machado (2009)⁴ informa a definição e as modalidades de lançamento tributário:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - É o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando se for o caso a penalidade cabível. Esta a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma [...]

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o

⁴ (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, p. 173/174).

entendimento segundo o qual lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório [...] E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. A partir do lançamento surge o crédito [...]

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. Por isto, salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, ART. 143). Também por isto a legislação que a autoridade administrativa tem que aplicar é aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O autor ainda cita em sua obra, que existem três modalidades de lançamento, sendo elas de ofício, por declaração e por homologação. O modelo denominado de lançamento de ofício deverá ser produzido por iniciativa da autoridade administrativa, mesmo que o sujeito passivo contribua de qualquer forma, assim qualquer tributo pode ser lançado de ofício desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade. Enquanto que, a modalidade declaração é aquele que foi declarado pelo contribuinte ou terceiro e posteriormente lançado, prestando matéria indispensável à sua efetivação, ou seja, indispensável ao tributo. O tributo mais conhecido dessa modalidade é o imposto de renda. Por fim o modelo de tributo por homologação é aquele onde o contribuinte paga os tributos sem prévio exame da autoridade administrativa, vejamos⁵:

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

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento [...] o que caracteriza essa modalidade de lançamento é a exigência legal de pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.

Homologada pela autoridade administrativa a apuração feita pelo contribuinte, deve ser este notificado a fazer o recolhimento correspondente, sob pena de inscrição do débito para posterior execução.

⁵ (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, p. 177).

Mais além vai Sandim (2009) ⁶ ao definir o lançamento tributário na Justiça do Trabalho, veja-se:

LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS FEITO NA JUSTIÇA DO TRABALHO: Nada há, entretanto, que vede ou prive o magistrado do trabalho de proceder a parametrização do devido, assim como, resolver quem é o devedor. De efeito, ele poderá, com todas as letras, lavrar ao que se denomina de lançamento tributário no que atina às contribuições previdenciárias que haverá de executar de ofício.

Esse lançamento, decorrente do Juiz do Trabalho, é um ato vinculado, ou seja, emergente da própria outorga constitucional (e, também, na atualidade, decorrente da CLT, com as alterações da Lei nº 10.035/2000). Talvez, até para evitar porvindouras confusões, batizá-lo de lançamento *ex sententia*, neste momento, seja o mais adequado terminologicamente, para, com isso, dissemelhá-lo do afeto a ordem tributária, lançado no plano do processo administrativo.

Estabelecido que o fato gerador da obrigação tributária previdenciária é o pagamento de valores decorrentes da prestação de serviço por parte de segurado obrigatório da Previdência Social, fica claro que os juros e multa devem incidir desde a inadimplência do devedor. Esta, por sua vez, conforme já exposto, ocorre no momento em que o empregador deixa de recolher, na época própria, a devida contribuição previdenciária incidente sobre o salário de contribuição do empregado, e não apenas com a sentença, acordo ou liquidações judiciais.

O art. 879, § 4º, da CLT, prevê expressamente que a atualização do crédito devido à Previdência Social observará os critérios estabelecidos na legislação previdenciária própria, entre eles os arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91.

A matéria, na verdade, já havia sido pacificada quando a competência para o julgamento do feito era do Superior Tribunal de Justiça, conforme se constata nos aresto jurisprudencial abaixo:

Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL – 221362
Processo: 199900585500 UF: RS
Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA
Data da decisão: 09/11/1999 Documento: STJ000322675

⁶ (“Novos perfis da execução previdenciária na Justiça do Trabalho. Sinergia entre a Constituição e a Lei 10.035. Exêgese Sistêmica como meta de otimização”, In: Jus Navigandi, n. 47). [Internet].

RELATOR: MIN JOSÉ DELGADO

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FATO GERADOR. SALÁRIO. EMPREGADO.

- 1. Não se conhece de recurso especial por violação ao art. 535, II, do CPC, quando a prestação jurisdicional discutida foi entregue, com exame das questões essenciais postas para discussão, no corpo do acórdão recorrido.*
- 2. Ausência de prequestionamento, na espécie, do art. 459, § 1º, da CLT.*
- 3. Recurso conhecido em parte para discutir e decidir sobre a matéria jurídica enfrentada pelo acórdão e impugnada: efetivo momento do fato gerador da contribuição previdenciária paga pelo empregado.*
- 4. Improvimento do recurso. Homenagem prestada ao acórdão recorrido que entendeu materializar-se o fato gerador da contribuição do empregado com a prestação do serviço decorrente da relação de emprego e o direito, no final do período mensal ajustado, a receber o salário devido.*
- 5. Inconsistência da tese de que o fato gerador, na espécie, só ocorre com o efetivo pagamento.*
- 6. Recurso improvido na parte em que foi conhecido.*

Colhe-se excerto do voto:

[...] O acórdão recorrido não merece censura. Está correto, ao meu entender, quando assenta que o fato gerador da contribuição dos empregados para a seguridade social é determinado, materializado, pela prestação de serviço e situado, quanto ao tempo, no mês em que tal foi prestado, por, a partir da conjugação desses dois elementos, surgir o direito à remuneração [...]

14. Assim, desde que se torne devida a verba de natureza remuneratória, já ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária, se aperfeiçoando a obrigação tributária, independente de ser efetivamente paga ou não.

15. Entendimento em sentido contrário, ou seja, de que o fato gerador ocorreria apenas com o efetivo pagamento, aplicando-se, portanto a legislação vigente neste momento, não se coaduna com sistema previdenciário que tem como um de seus princípios constitucionais o equilíbrio financeiro e atuarial, e beneficiaria os maus pagadores em detrimento daqueles que mantêm suas obrigações trabalhistas em dia. Afirmar o contrário, mesmo diante do atraso de salários ou pagamentos feito de forma incorreta por parte do empregador, não estaria este sujeito às multas e penalidades previstas pela legislação previdenciária, uma vez que o fato gerador só ocorreria com o efetivo pagamento”.

“Conclui-se, portanto, ressaltando-se as hipóteses em que o pagamento se dá antes da prestação do trabalho, que a norma aplicável para o cálculo da contribuição previdenciária será a que estava vigorando no momento em que se prestou o serviço, não importando se o pagamento se deu a posteriori por qualquer motivo, uma vez que o fato gerador já se consumara quando a remuneração passou a ser tão somente devida”.

É indispensável tecer comentários a respeito da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941/2009, que alterou o art. 43 da Lei 8.212/91, deixando cristalina a forma de executar as contribuições sociais na Justiça do Trabalho:

Art. 43. Omite-se [...]

§ 2º CONSIDERA-SE OCORRIDO O FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA DATA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO [...].

Como se vê, pela literalidade do texto legal acima transcrito, não é possível fomentar qualquer interpretação do decreto regulamentador em sentido contrário. Resta totalmente evidenciado que o fato gerador das contribuições sociais é, como sempre foi, a prestação do serviço e não eventual decisão proferida pela Justiça do Trabalho.

Havendo, pois, norma expressa a respeito, o seu afastamento pelo Tribunal somente pode ocorrer se obedecido o rito próprio decorrente do Princípio da Reserva do Plenário, fixado na Constituição da República em seu art. 97, sob pena de violação da Súmula Vinculante n 10 do Supremo Tribunal Federal. Respectivamente:

Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

5 DO ENTENDIMENTO DO TRT 21ª REGIÃO E DEMAIS TRIBUNAIS

Considerando que ainda não há um posicionamento pacífico acerca do tema. Podemos constatar isso observando o entendimento dos diversos tribunais que passaremos a discutir abaixo:

Não obstante a maioria dos juízes de primeiro grau optar pela aplicação de juros e multa sobre o débito previdenciário considerando como fato gerador a prestação remunerada de serviço, o que se coaduna com os preceitos legais e constitucionais, o TRT21 tem, em boa

parte, se posicionado no sentido de que apenas é devida tal incidência a partir de 2º dia útil após a liquidação de sentença, segundo disporia o art. 276 do Decreto n. 3.048/99.

Todavia, a manter-se a posição do referido Tribunal, graves serão as consequências nos campos social, econômico e jurídico, ocasionando a infringência direta ao princípio da isonomia (art. 5º, caput, e 150, II), livre concorrência (art. 17, IV) e legalidade (art. 5º, II, e 150), todos previstos na Constituição Federal.

Adotando tal posicionamento o Regional gera uma repercussão não apenas entre as partes envolvidas em eventual ação trabalhista. As consequências extrapolam o interesse meramente intersubjetivo da matéria. O impacto da decisão na realidade social, econômica e jurídica do país é evidente.

Contrário ao posicionamento do Tribunal Regional do Rio Grande do Norte temos o TRT da 1ª região (Rio de Janeiro) que adota o entendimento defendido pela Procuradoria Federal, aduzindo que o fato gerador da contribuição previdenciária e a competência e não o pagamento, assim o recolhimento deve ser feito na data da prestação de serviço, e conseqüentemente mês-a-mês, conforme ementário jurisprudencial publicado no site do TRT 1ª região, criado em 09 de agosto de 2011, vejamos:

Contribuição previdenciária. Fato gerador.

0449. COTA PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. O fato gerador da contribuição previdenciária é o rendimento pago, devido ou creditado a qualquer título durante o mês (arts. 20, 22, inc. I, 28 e 30 da Lei n. 8.212/91). Sobre tais valores, não havendo o recolhimento nas épocas próprias - e a partir destas -, devem incidir juros de mora e correção monetária, na forma da legislação previdenciária.

AP-01058-2003-068-01-00-0, 10ª T, DOERJ, P. III, S. II, Federal de 29-11-2007.

Relator: Des. Marcos de Oliveira Cavalcante

Favorável, ainda, ao posicionamento de que é devido juros e multa mês-a-mês, temos também o Tribunal da 15ª região que defende o art. 43, § 2º, da Lei 8.212/91, reformado pela lei 11.941/09, sendo efetuado pelos rendimentos mensal⁷. Utilizando ainda em suas fundamentações a recente Instrução Normativa 1127 da Secretaria da Receita Federal, que reforça o entendimento ora aduzido art. 3º, *verbis*:

⁷ TRT/Campinas-SP, Recurso Ordinário 0029600-34.2009.5.15.0123- 2ª CÂMARA, Vara do Trabalho de Capão Bonito, Relator Desembargador Eduardo Benedito de Oliveira Zanella, julgado em 17.06.2011;

O imposto será retido, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito, e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.

Com tendência a concordar, porém não tão definido quanto o tribunal anterior, temos o TRT da 3ª região (Minas Gerais), para este existe duas possibilidades de se calcular o fato gerador do crédito previdenciário, e o que irá definir tal vertente é a lei 11.941/2009, anteriormente abordada. Deve-se analisar se a prestação de serviço ocorrer 90 dias antes da entrada em vigor da lei, ou se foi posterior o seu início que ocorreu em 27 de maio de 2009. Sendo anterior a sua publicação o fato gerador seria o segundo dia do mês subsequente ao da liquidação de sentença, porém se a prestação for posterior à publicação o marco inicial da incidência de juros e multa será desde a data da prestação do serviço, vejamos a Ementa a seguir:

EMENTA: AGRAVO DE PETIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. SITUAÇÃO ATÍPICA. PRINCÍPIO DA *NON REFORMATIO IN PEJUS*. Em decisão atípica, o magistrado aplicou, para os juros de mora e a atualização monetária o regime de competência (considerando a prestação de serviços como fato gerador das contribuições previdenciárias), aplicando o regime de caixa à multa (considerando o pagamento como fato gerador). Considerando que o recurso foi interposto pela União, buscando a extensão, para a multa, do mesmo jurídico tratamento dispensado aos juros, e que a d. maioria da TRJF vem entendendo que somente a partir da entrada em vigor da MP 449/2008, que deu nova redação ao §2º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91, o fato gerador será a efetiva prestação laboral ao longo do contrato de trabalho, vale dizer, somente os serviços prestados após a edição da indigitada alteração legislativa é que gerarão efeitos sobre a multa e juros, nega-se provimento ao apelo da União, sem se cogitar, no entanto, de reformar a sentença de modo desfavorável à recorrente, em atenção ao princípio da *non reformatio in pejus*.

AP - 01710-2008-074-03-00-2, DEJT, página 187, publicado em 17/11/2011

Relator: Convocado Luiz Antonio de Paula Lennaco

Com posicionamento totalmente contrário ao dos tribunais citados, inclusive ao do Rio Grande do Norte, temos o TRT da 9ª região (Paraná) onde considera como fato gerador da contribuição previdenciária o mês seguinte ao da citação para pagamento é o termo final

para o cumprimento espontâneo da obrigação, gerando assim um prejuízo ainda maior aos cofres da União⁸.

6 DO POSICIONAMENTO DO TST

Em sua Súmula 368 o Tribunal Superior do Trabalho (TST) encampou o entendimento de que deve ser observado o regime de competência no cálculo das contribuições previdenciárias, e não o regime de caixa, sendo a matéria objeto do inciso III, *in verbis*:

Nº 368 DESCONTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS. COMPETÊNCIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. FORMA DE CÁLCULO [...]

III- Em se tratando de descontos previdenciários, o critério de apuração encontra-se disciplinado no art. 276, §4º, do Decreto n º 3.048/99 que regulamentou a Lei nº 8.212/91 e determina que a contribuição do empregado, no caso de ações trabalhistas, seja calculada mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário de contribuição.

Considerando a jurisprudência é nítido que existe uma divergência entre o conceito e sua aplicação, o que se questiona é a partir de quando é devido à contribuição previdenciária e não quando deverá ser recolhida, assim conforme previsto em súmula a existência do crédito se dá mês a mês, porém o TST em recentes julgados vem se contradizendo, ao afinar que somente irá ser devida contribuição previdenciária a partir do *caput* do Art. 276, do Decreto 3.048/99, vejamos a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS E MULTA. FATO GERADOR

O acórdão regional está em harmonia com a jurisprudência do TST ao decidir que somente incidirá multa e juros caso não observado o segundo dia do mês subsequente ao da liquidação da sentença (artigo 276 do Decreto nº

⁸ TRT-PR-01527-2002-071-09-00-0-ACO-18894-2010 - Seção Especializada, Desembargador Relator Benedito Xavier Da Silva, Publicado no DJPR em 18-06-2010;

3.048/99). Incólumes os dispositivos apontados como violados. Óbice do art. 896, § 4º, da CLT. Agravo de instrumento conhecido e não provido⁹

O atual posicionamento do TST gera uma repercussão negativa no âmbito social, econômico e jurídico, além de descartar diretamente preceitos legais e constitucionais aplicáveis à espécie, demonstrando, na verdade, uma certa reticência em se proceder à adequada execução da contribuição previdenciária.

Nesse passo, o entendimento de que somente após a sentença, acordo ou liquidação deve ocorrer à incidência de juros e multa afronta diretamente, conforme demonstrado acima, o princípio da isonomia (art. 5º, caput, e art. 150, II), livre concorrência (art. 170, IV) e legalidade (art. 5º, II, e 150), todos da Constituição da República.

Fere o princípio da Isonomia, previsto nos artigos 5º, caput, e 150, II, e 170, IV, da CR/88, porque trata de forma desigual os trabalhadores e também os empregadores em situação análogos, pois havendo a incidência de juros e multa após a liquidação da sentença, tal redundará em um estímulo ao descumprimento de normas trabalhistas, de forma que alguns empregadores considerarão ser muito mais vantajoso prejudicar o direito dos seus empregados considerando que, quando e se refugiarem à justiça do trabalho, o valor da contribuição previdenciária tenha sido diminuído pelo decurso do tempo.

No princípio da livre concorrência (art. 170, IV, da CR/88), teremos um tratamento favorecido aos empresários inadimplentes, considerando que o valor da contribuição previdenciária ficará “congelado” por alguns anos, ou talvez nunca cheguem a ser questionados e cobrados, considerando que nem todos os trabalhadores recorrem à justiça e ainda assim somente após o término do seu contrato de emprego.

Outrora ao considerar tal posicionamento o Superior Tribunal, estar-se-ia conferindo tratamentos distintos a contribuintes que se encontram em situações idênticas, violando não só a norma geral do art. 5º, caput, da Carta Constitucional, mas, acima de tudo, o princípio da igualdade tributária, insculpido no art. 150, II, do Texto Maior.

O contribuinte que deixa de efetuar os recolhimentos nas épocas devidas é alvo de lançamento tributário com o acréscimo das penalidades legais (juros e multa - art. 34 da Lei 8212/91). Já o contribuinte empresário demandado na Justiça do Trabalho, que recolhe os salários e as contribuições previdenciárias fora dos prazos previstos nas legislações trabalhistas e fiscal, recebe uma benesse injustificável, desonerando-se do pagamento dos

⁹ Processo: AIRR - 288240-76.2007.5.12.0001 Data de Julgamento: 28/04/2010, Relatora Ministra: Dora Maria da Costa, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 07/05/2010.

encargos. Trata-se de diferenciação repudiável e imoral, que afronta flagrantemente os princípios constitucionais da isonomia e da proteção social do trabalho, consagrados expressamente nos artigos 5º e 7º, da Constituição da República.

Acaso reconhecido que os juros e a multa devam ser aplicados, se e quando o crédito tributário for constituído pela decisão judicial, as empresas descumpridoras de seus encargos sociais estarão, assim, livres para deixar de recolher as contribuições sociais previstas na legislação vigente. Isso porque somente serão instadas a arcar com tal ônus, no momento em que seus empregados demandarem em juízo a tutela jurisdicional e com a clara vantagem de pagar juros e multa somente a partir de decisão judicial.

Felizmente, ainda existe como já demonstrado anteriormente sobre o posicionamento de alguns tribunais, magistrados que versam contra o entendimento do TST, como na sentença proferida pelo d. Juiz do Trabalho Décio Teixeira de Carvalho Júnior nos autos da RT 0637/03, em que ressalta objetivamente a violação direta da isonomia que deveria ser observada entre contribuintes do mesmo tributo (art. 150, II, da CR/88). Vejamos:

Não pode haver diferença, no caso das contribuições previdenciárias onde se admite a execução de ofício, entre o lançamento realizado pela autoridade administrativa e o feito pela autoridade judicial, já que ambos se referem às mesmas obrigações tributárias. Por isso, não é aceitável que no lançamento feito pela autoridade administrativa sejam aplicadas multas e juros desde o cumprimento da obrigação e só no lançamento feito pelo juiz essas penalidades só incidam após o lançamento. Em prevalecendo tal entendimento, **chegar-se-ia ao absurdo de ser melhor para o inadimplente uma cobrança do que autuação, já que naquela não haveria cobrança de multa e juros e nesta sim. Outra situação teratológica seria a do devedor confesso de contribuições previdenciárias, para quem seria preferível incitar seu empregado a ajuizar ação na Justiça do Trabalho contra ele do que ir espontaneamente ao INSS parcelar sua dívida.**

A alegação de que somente com a liquidação, onde são fixados os valores devidos, é que poderia se dar o recolhimento, não se sustenta, posto que o lançamento das contribuições previdenciárias se dá por homologação, onde a própria parte apura e recolhe o valor devidos, cabendo a autoridade tão somente homologar expressa ou tacitamente. (destaques acrescentados).

Além dos dispositivos mencionados, ainda é necessário falar sobre a infringência a dispositivos constitucionais, tais como o artigo. 5º, inciso II da CR/88, aquele que diz: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Trata-se do alicerce do Estado de Direito e a garantia fundamental do cidadão, por excelência, contra o poder arbitrário do Estado.

Na seara do direito tributário, tal princípio adquire contornos ainda mais exigentes, de forma que somente a lei em sentido estrito pode fixar os elementos principais do tributo, tais como base de cálculo, fato gerador e sujeito passivo, conforme, aliás, art. 150, I, da CR/88 e art. 97 do Código Tributário Nacional. Todavia, a intenção do reclamado é criar fato gerador novo sem disposição legal e em detrimento de prévia hipótese de incidência fixada pelo ordenamento (prestação de serviço decorrente de pacto laboral), razão pela qual o juízo deve manifestar-se sobre possível afronta ao comando constitucional em debate.

Passando pelo artigo 114, VIII, da CF/88, compete à Justiça do Trabalho a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir. Em seu posicionamento o TST, reduz o alcance do art. 114, VIII, indo de encontro aos princípios hodiernos de hermenêutica constitucional, notadamente o da máxima efetividade das normas constitucionais.

Como dito, o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais deve conduzir o intérprete a sempre buscar o maior alcance prático possível de determinada norma ou princípio, não criando entraves à sua plena executoriedade.

Outrossim, viola a forma constitucional do financiamento da previdência social (artigos 149 e 195) ao criar novo fato gerador da contribuição previdenciária, pois quebra o equilíbrio atuarial do sistema previdenciário e cria o risco à própria ordem econômica.

Em se tratando do princípio da razoabilidade/proporcionalidade, art. 5º §2 da CR/88, dispõe: “§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

O Princípio em questão serve como meio de controle dos atos do Estado, através da contenção dos mesmos dentro de limites razoáveis e proporcionais aos fins públicos, evitando que este haja com demasia, ou de modo insuficiente na consecução dos seus objetivos.

Nessa situação o princípio deixa de ter o fim almejado e passa a incentivar e até mesmo premiar, a inadimplência do empregador, pois será mais vantajoso recolher a contribuição previdenciária na justiça do trabalho do que por livre iniciativa durante o vínculo contratual.

É nítida a infringência ao princípio da razoabilidade fixar o momento de incidência dos juros e multa a partir do trânsito em julgado da sentença de liquidação

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esclarecido a definição de salário de contribuição, como sendo o valor utilizado para se elaborar a base de incidência das alíquotas da contribuição previdenciária, e que sua sonegação, acarreta em uma perda da arrecadação e déficit quanto aos pagamentos realizados, causando prejuízo não só ao patrimônio da União Federal, mas também ao empregado que deixa de receber os valores corretos em futuros benefícios sociais, tal como a aposentadoria.

Constata-se que o fato gerador da contribuição previdenciária é configurado quando o trabalhador passa a ter o direito à remuneração em decorrência da prestação de serviços, ou seja, não importa se esse tributo está sendo devidamente recolhido ou não, o que é essencial é nestas situações é o fato de que deveria ser recolhido, porém se não foi recolhido a tempo certo, deverá arcar com o atraso e pagar com juros e correção monetária a quantia devida a União.

O artigo 276 do Decreto 3048/99 para indagar a incidência de juros e multa somente na data do efetivo pagamento do crédito ao empregador não devia ser válido, vejamos:

Art. 276. Nas ações trabalhistas de que resultarem o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, **o recolhimento das importâncias devidas** à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença. (g.n.)

O que se discute nos recursos processuais impetrados pela Procuradoria Geral Federal é a obrigação tributária e não o crédito tributário. A obrigação tributária surge com o fato gerador, isto é, com a prestação de serviços pelo obreiro e a correspondente contraprestação pecuniária.

Portanto, conclui-se diante do exposto estar demonstrada que a hipótese da **tese do fato gerador ou da prestação de serviço** é mais adequada/correta do que a **tese do reconhecimento do direito ou da sentença**, e sumarizamos os principais argumentos e contra-argumentos na seguinte lista:

- A tese do fato gerador é a que mais se aproxima da realidade contributiva do segurado, de forma a manter a integridade econômica do sistema previdenciário;

- O momento da sentença é tão somente o momento de recolhimento, a obrigação tributária surge com o fato gerador, isto é, com a prestação de serviços pelo obreiro e a correspondente contraprestação pecuniária;
- Se fosse levado em consideração a tese do reconhecimento do direito ou da sentença, ocorreria uma séria infração ao princípio da legalidade estrita que norteia diretamente todo o direito tributário, haja vista a “criação” de um novo fato gerador sem previsão expressa na lei;
- Estabelecido que o fato gerador da obrigação tributária previdenciária é o pagamento de valores decorrentes da prestação de serviço por parte de segurado obrigatório da Previdência Social, fica claro que os juros e multa devem incidir desde a inadimplência do devedor;
- A Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941/2009 em que considera ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço, não permite nenhuma hipótese de interpretação em sentido contrário. Ficando nítido que o fato gerador das contribuições sociais é, como sempre foi, a prestação do serviço e não eventual decisão proferida pela Justiça do Trabalho;
- Favorável a esse posicionamento temos o TRT do Rio de Janeiro, que acredita integralmente na tese do fato gerador ou da prestação de serviço;
- A utilização para fundamentar a tese do reconhecimento do direito ou da sentença refutando a Súmula 368 o Tribunal Superior do Trabalho (TST), gera uma repercussão negativa no âmbito social, econômico e jurídico, além de descartar diretamente preceitos legais e constitucionais aplicáveis à espécie, demonstrando, na verdade, uma certa reticência em se proceder à adequada execução da contribuição previdenciária;

REFERÊNCIAS

CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho**. 34ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Execução de Contribuição Previdenciária pela Justiça do Trabalho**. 1ª ed., São Paulo: RT, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; e LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 9º ed., Santa Catarina: Conceito, 2008.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 28ª ed., São Paulo: Atlas, 2009.

_____, Sergio Pinto. **Execução de Contribuição Previdenciária pela Justiça do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 3ª ed., 2008.

SANDIM, Emerson Odilon. **Novos perfis da execução previdenciária na Justiça do Trabalho**. Sinergia entre a Constituição e a Lei 10.035. Exegese sistêmica como meta de otimização. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 47, 1 nov. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1442>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

TSUTIYA, Augusto Massayuki. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.