

# DO FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA JUSTIÇA DO TRABALHO – ASPECTOS CONTROVERTIDOS\*

## THE TAX BASIS OF SOCIAL CONTRIBUTIONS IN THE LABOR COURT – CONTROVERTING ASPECTS

Guilherme Guimarães Feliciano\*\*

**Resumo:** A definição técnico-jurídica do fato gerador das contribuições sociais executáveis perante a Justiça do Trabalho é de suma importância para a uniformização da jurisprudência nacional (que, nesta espécie, envolve tribunais de dois ramos distintos do Poder Judiciário da União) e para a construção de padrões seguros e convincentes de justiça fiscal em relação ao contribuinte – empresário ou trabalhador – instado a pagar nas barras dos juízos trabalhistas. A edição da Medida Provisória n. 449, de 03.12.2008, trouxe apenas mais confusão e polêmica, instilando novos debates de índole tributária e constitucional. O presente artigo pretende contribuir para o tratamento científico do tema, mais que para a sua pacificação.

**Palavras-chave:** Contribuição social. Fato gerador. Execução. Medida provisória. Execução fiscal.

---

\* Artigo baseado no texto de palestra homônima ministrada na Sala do Pleno do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, no dia 20.03.2009, por ocasião do Seminário “A Justiça do Trabalho, o Trabalhador e a Previdência Social”, organizado pela Escola da Magistratura da Justiça do Trabalho da 15ª Região (EMATRA XV) e pela Escola da Advocacia-Geral da União (EAGU).

\*\* GUILHERME GUIMARÃES FELICIANO, Juiz do Trabalho Titular da 1ª Vara do Trabalho de Taubaté/SP, é Professor Doutor de Departamento de Direito do Trabalho e da Seguridade Social da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Livre Docente em Direito do Trabalho e Doutor em Direito Penal pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Doutorando em Ciências Jurídicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Extensão Universitária em Economia Social e do Trabalho (Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP). Professor Assistente Doutor do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté e Coordenador do Curso de Especialização “Latu Sensu” em Direito e Processo do Trabalho na mesma Universidade. Professor Assistente do Curso de Especialização “Latu Sensu” em Direito Processual Civil (2006-2007) e em Direito Civil (2008-2009) da Escola Paulista da Magistratura (EPM/APAMAGIS). Secretário Geral da AMATRA-XV (Associação dos Magistrados do Trabalho da Décima Quinta Região), gestão 2007-2009. Autor de diversas teses e monografias jurídicas, destacando-se, em sede processual. “Direito à Prova e Dignidade Humana” e “Execução das Contribuições Sociais na Justiça do Trabalho”, ambos para Editora LTr.

**Abstract:** The technical and juridical definition of social contribution tax basis that can be executed in the Labor Court is extremely important to the uniformization of the national jurisprudence - which, in this specie, involves Courts of two different branches of the Judiciary - and to the construction of safe and convincing tax justice standards regarding the taxpayer - the entrepreneur or the worker - compelled to pay in the bars of the Labor Courts. The edition of the Provisional Executive Act number 449, in 12.03.2008, brought more confusion and polemic only, instilling new debates of constitutional and tax nature. The present article intends to contribute to the scientific treatment of the theme, more than to its pacification.

**Key words:** Social Contribution. Tax basis. Execution. Provisional executive act. Tax execution.

**Sumário:** Introdução; 1 O fato gerador das contribuições sociais exequíveis perante a Justiça do Trabalho; 2 Base de cálculo e atualizações do crédito previdenciário na Justiça do Trabalho; 3 A MP n. 449/2008: olhar crítico; 4 Conclusões; 5 Referências.

## INTRODUÇÃO

Até o ano de 1998, o papel funcional da Justiça do Trabalho em sede de arrecadação tributária era pouco relevante. Conquanto se compreendesse, desde a Lei n. 7.787/1989 (art. 12)<sup>1</sup>, que os recolhimentos previdenciários deveriam ser feitos ao cabo da própria execução trabalhista - e, por isso, já se apontava criticamente a pseudo instrumentalização do juiz como “órgão auxiliar da autarquia”<sup>2</sup>, os órgãos da Justiça do Trabalho não tinham competência material para executar os valores

correspondentes. O mesmo se passava, *mutatis mutandi*, com o imposto de renda a ser retido na fonte (IRRF). Para regulamentar a matéria, expediram-se sucessivas normativas administrativas no âmbito do Tribunal Superior do Trabalho (vejam-se, à época, os Provimentos ns. 01/90, 01/96 e 02/93 da Corregedoria Geral da Justiça do Trabalho).

Mas, apesar da função arrecadadora, as decisões prolatadas pela Justiça do Trabalho sequer eram vinculativas para a Fazenda Pública da União ou para o Instituto Nacional do Seguro Social (em relação ao imposto

1 “Art. 12. E caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, inclusive a decorrente de acordo entre as partes, de que resultar pagamento de vencimentos, remuneração, salário e outros ganhos habituais do trabalhador, o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social será efetuado incontinenti. **Parágrafo único.** A autoridade judiciária velará pelo fiel cumprimento do disposto neste artigo”. Esse preceito foi tacitamente revogado pelos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.212/1991, que reescreveram tanto o caput quanto o parágrafo único (respectivamente), com ligeiras modificações. Ulteriormente, a Lei n. 8.620/1993 imprimiu nova redação a ambos os arts. (43 e 44), com textos que persistem até hoje.

2 MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social.** 3 ed. São Paulo: LTr, 1998. t. 1., p. 458.

de renda e às contribuições sociais, respectivamente). Toda a arrecadação nos autos trabalhistas dependia, em última instância, da boa vontade do contribuinte. Renitente, expediam-se ofícios.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998 e a introdução do § 3º ao texto originário do art. 114, essa perspectiva mudou radicalmente. A competência para executar as contribuições sociais decorrentes de suas sentenças trasladou para a Magistratura do Trabalho um plexo grandioso de julgamentos de fundo envolvendo aspectos diversos do financiamento público da seguridade social (notadamente nas dimensões formativa, procedimental e executiva das contribuições especiais de seguridade social).

Com a competência, entretanto, vieram as polêmicas. De todas, duas são especialmente complexas e intrincadas, por envolver variáveis não raro impossíveis, hauridas de variegados nichos do pensamento jurídico-científico (Teoria Geral do Processo, Direito Tributário, Direito da Seguridade Social, Direito do Trabalho, Direito Civil, etc.). A primeira diz com a **natureza** da execução procedida na Justiça do Trabalho com fundamento no art. 114, VIII, CRFB (seria «execução

sem título», como sugeriu o Min. CEZAR PELUSO no julgamento do RE n. 569.056-3/PA). A segunda diz com o **fato gerador** das contribuições exequíveis perante a Justiça do Trabalho (seria o pagamento, o crédito, a dívida ou a prestação de serviços?).

Neste trabalho, cuidaremos unicamente da derradeira questão, tomando-se por adquirido, para todos os efeitos, que as contribuições sociais do art. 195, I, «a», e II, da CRFB são **tributos**, com previsão geral no art. 149 da *Lex legum*.<sup>3</sup>

## 1 O FATO GERADOR NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EXEQUÍVEIS PERANTE A JUSTIÇA DO TRABALHO

Talvez a mais polêmica das questões imbricadas com o temário geral construído em torno da execução processual-laboral

de contribuições sociais seja a do **fato gerador** das contribuições sociais referidas pelo art. 114, inciso VIII, CRFB.

Como se sabe, o art. 114, VIII, da CRFB não se refere a «qualquer» contribuição social, atendo-se àquelas dos arts. 195, I, «a», e II, da Constituição, e seus acréscimos legais. Esses preceitos, por sua vez, ditam o seguinte:

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade,

“A competência para executar as contribuições sociais decorrentes de suas sentenças trasladou para a Magistratura do Trabalho um plexo grandioso de julgamentos de fundo envolvendo aspectos diversos do financiamento público da seguridade social (notadamente nas dimensões formativa, procedimental e executiva das contribuições especiais de seguridade social).”

3 Para a demonstração desse teorema, remete-se o leitor a textos mais específicos, ou ainda, de nossa lavra, à monografia (MARTINS, Sérgio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001), na sua 1ª parte.

de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

**I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada** na forma da lei [artigo 15, parágrafo único, Lei n 8.212/1991], incidentes sobre:

**a)** a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

**b)** a receita ou o faturamento;

**c)** o lucro;

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

**III - sobre a receita de concursos de prognósticos.**

**IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar** [g.n.].

No plano legal-ordinário, a norma fundamental, nesse tema, é aquela do art. 28, inciso I, Lei n. 8.212/1991, pelo qual, para o empregado e o trabalhador avulso,

Entende-se por salário-de-contribuição [...] a remuneração auferida em uma ou mais empre-

sas, 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. [g.n.].

“...ao definir o ‘salário de contribuição’ para efeito de custeio da Seguridade Social, o legislador ordinário terminou definindo o fato gerador das contribuições sociais do empregado e do trabalhador avulso (que tendem a ser os principais destinatários do processo do trabalho), a par de defini-lo, também, para as demais categorias (e, ressalte-se, em termos sensivelmente diversos)...”

Com efeito, ao definir o ‘salário de contribuição’ para efeito de custeio da Seguridade Social, o legislador ordinário terminou definindo o fato gerador das contribuições sociais do empregado e do trabalhador avulso (que tendem a ser os principais destinatários do processo do trabalho), a par de defini-lo, também, para as demais categorias (e, ressalte-se, em termos sensivelmente diversos): em relação ao empregado doméstico, a base de cálculo será a remuneração registrada em CTPS (art. 28, inciso II) o que, em bom direito, remeterá aos próprios fatos geradores do inciso I, notadamente nos casos de vínculo não anotado e/ou de remuneração ‘por fora’ (princípio da primazia da realidade); e, em relação ao segurado contribuinte individual

(como, e.g., o trabalhador autônomo ou eventual), “a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês” (art. 28, inciso III) o que significa que, **para o segurado contribuinte individual, o fato gerador será sempre o pagamento ou auferimento da remuneração** (como outrora preconizava, para todo e qualquer caso, a revogada Ordem de Serviço Conjunta INSS/DAF/DSS n. 66, de 10.10.1997, item IV, subitem 12), não o crédito ou o direito ‘a se’. Põe-se, aqui, uma diferença fundamental em relação aos segurados empregados e avulsos, com notórios reflexos nas próprias execuções de contribuições sociais que tiverem lugar, a partir da E.C. n. 45/2004, em ações de cobrança de honorários e outros rendimentos de trabalhador não-empregado (art. 114, inciso I, CRFB). Há que atentar, portanto.

De todo modo, mercê do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, inciso I, CRFB), é certo que, em qualquer caso, a acepção conceitual do fato gerador previdenciário, devemos buscá-la primeiramente na **Lei**<sup>4,5</sup>; e, na sequência tão-só para complementações (i.e., interpretação *secundum legem*), no Decreto n. 3.048/1999 e na IN MPS/SRP n. 03/2005 (ou nas que a sucederem). Caberá, porém, sempre interpretar as posteriores de acordo com as anteriores (asentando-se, na base hermenêutica irredutível, o texto constitucional, a que adiante referiremos como «**ancoragem constitucional**» do tributo); e não como amiúde se vê no foro, em arremedos de interpretação que buscam ler o texto constitucional sob a ótica da portaria.

Mas o que é, afinal, o fato gerador?

**Fato gerador** de uma obrigação tributária principal, também dito

<sup>4</sup> Dir-se-ia, nesse particular, que o art. 28, I, da Lei de Custeio exorbitou da matriz constitucional, porque o art. 195, I, ‘a’, da CRFB autoriza apenas a incidência de contribuições sociais sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” (*g.n.*), sem referir os «rendimentos devidos. Há, porém, um vezo de compreensão em tal exegese. É que o conceito de **débito** (= ‘devidos’) é corolário da ideia de **crédito** (= ‘creditados’), tanto em acepção contábil como em acepção jurídica. Isso significa que o legislador ordinário apenas dissecou a ideia dimanada do art. 195, inciso I, ‘a’, CRFB, em interpretação autêntica *‘secundum legem’*, sem objeções plausíveis. Ao referir o ‘crédito’, a lei considerou os rendimentos que a fonte pagadora reconhece devidos, *‘ex vi legis’*, independentemente de pronunciamento de terceiros (como, e.g., no caso dos rendimentos do empregado público que cumpriu jornada durante todo o mês e faz jus ao salário no 5º dia útil do mês subsequente); e, ao referir o ‘débito’ (= ‘rendimentos devidos’), o legislador teve em conta os rendimentos que a fonte pagadora (devedor) não reconhece, mas que são devidos *‘ex lege’* e/ou *‘ex sententia’*. Em outras palavras, a expressão «rendimentos pagos» não é mais que uma **explicitação redacional da *fattispecie*** «rendimentos devidos», donde não haver qualquer inconstitucionalidade.

<sup>5</sup> Não cabe dizer, outrossim, que a matéria em testilha fato gerador de contribuição social não poderia ser definida por lei ordinária, por integrar reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, CRFB. É que, nesta espécie, a regência legal do microssistema público-securitário (que, no particular, aparta-se do sistema geral tributário) foi constitucionalmente acometida mesmo à **lei ordinária**, como se lê explicitamente no segundo aposto do *caput* do art. 195 (“[...] nos termos da **lei** [...]”). A rigor, a Constituição reservou à lei complementar apenas a definição de fatos geradores, tributos e contribuintes dos **impostos** discriminados em seu texto (art. 146, inciso III, ‘a’); e de imposto, *in casu*, evidentemente não se trata.

fato imponible ou fato tributável (não se confundindo, entretanto, com hipótese de incidência)<sup>6</sup>, é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114, Código Tributário Nacional). Como situação, entende-se a situação de fato (i.e., o fato ou o conjunto de fatos) ou a situação jurídica de coisa ou pessoa, que deve ser definida em lei no sentido estrito (art. 150, inciso I, CRFB, e art. 97, inciso III, CTN). Essa situação deve ser, em relação à obrigação tributária, necessária sem ela, a obrigação não nasceria e também suficiente bastante ‘a se’ para o surgimento da obrigação<sup>7</sup>. Nessa ordem de ideias, é forçoso reconhecer, também na órbita previdenciária, a ocorrência de situações jurídicas que se definem como fato gerador, conquanto não sejam pagamentos (= fato). Nesse sentido é o escólio de MARTINEZ<sup>8</sup>, a propósito do art. 28, inciso I, da Lei de Custeio:

“Nessa ordem de ideias, é forçoso reconhecer, também na órbita previdenciária, a ocorrência de situações jurídicas que se definem como fato gerador, conquanto não sejam pagamentos (= fato).”

Levando em conta a lei falar em remuneração efetivamente paga ou creditada (pouco importando acontecer a primeira dessas fases contábeis), não se tem estabelecida a quitação do valor ser o ato aperfeiçoador da obri-

gação fiscal. O pagamento, per se, não é [necessariamente] o fato gerador do dever de contribuir. É, todavia, a situação mais comum, principalmente quando o contrato de trabalho flui naturalmente. Coincidem, então, o trabalho, o direito à remuneração e o seu pagamento. [...] Pode suceder de o obreiro, por variados motivos, jamais receber a remuneração devida (v.g., deixar espontaneamente de fazê-lo, falência da empresa, renúncia em acordo trabalhista ou outra impossibilidade material ou formal). [...] A hipótese de incidência

direito à remuneração relativa ao esforço desenvolvido no mês de competência realiza-se fundamentalmente, dispensando-se a quitação da retribuição. Basta-lhe o crédito, mesmo não contabilizado, melhor dizendo, o direito, prescindindo-se da efetiva integração do valor no patrimônio do obreiro

ao tempo da prestação de serviços. [Grifo nosso].

Em face disso, há que divisar, no processo do trabalho, **três possibilidades** de fatos geradores de contribuições sociais (com anco-ragem direta na norma constitucional do art. 195, I, ‘a’, CF, como úni-

<sup>6</sup> “A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 93).

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 91-92.

<sup>8</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 3 ed. São Paulo: LTr, 1998. t. 1, p. 537-538.

co critério juridicamente seguro, conquanto se reconheça não ser papel da Constituição definir hipóteses de incidência tributária):

(a) os **rendimentos pagos** como, e.g., na hipótese de sentença trabalhista declaratória de vínculo empregatício, a pressupor, no mais das vezes, o reconhecimento *'incidenter tantum'* de salários pagos no período reconhecido (com ou sem prova documental);

(b) os **rendimentos creditados** como, e.g., na hipótese da porção de salário reconhecidamente devida pela fonte pagadora, mas retida e/ou paga a terceiros (pensão alimentícia, penhora parcial de salários, compensação na fonte, etc.); e

(c) os **rendimentos devidos** como, e.g., as horas extras e as diferenças salariais reconhecidas em sentença trabalhista transitada em julgado (cujo direito o réu jamais reconheceu), ainda que não satisfeitas em execução.

Nessa alheta, percebe-se que, no caso dos 'rendimentos devidos', **fato gerador** é a aquisição definitiva do direito ao título remuneratório, independentemente da sua quitação. Afinal, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação jurídica (= direito trabalhista), desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do art. 116, inciso II,

CTN. É claro que, nesse caso particular, há que ter em consideração o princípio da boa-fé (desde que não se reconheça fraude ou afim)<sup>9</sup>. Noutras palavras, o dissídio individual acomete ao juiz do Trabalho a responsabilidade de decidir *si et quando* a situação jurídica esteve definitivamente constituída, não havendo como impor tributo, concretamente, antes dessa decisão. Daí a necessidade do trânsito em julgado para se reconhecer definitividade ao próprio fato gerador.

Nesse preciso sentido, aliás, prelecionou PEDUZZI<sup>10</sup>, já há alguns anos:

Em regra, portanto, observa-se que a legislação previdenciária delimita a incidência da contribuição sobre as parcelas remuneratórias. Desse modo, não resta dúvida de que, quando ocorre o (i) pagamento da remuneração ou quando esse valor é (ii) creditado ao trabalhador, surge o dever de contribuir à previdência. Questão mais intrincada ganha corpo quando configurado o inadimplemento da remuneração trabalhista, i.e., quando (iii) devida a remuneração. Nessa hipótese, pergunta-se: em que momento ocorre o fato gerador da obrigação previdenciária? [...] Nessa terceira situação, o fato gerador da obrigação de contribuir para a Previdência Social nasce simultaneamente

<sup>9</sup> Ou, "claro está, instaurado o dissídio quanto à sua validade [do direito], só após a sua definição ele tem existência" (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social**. 3 ed. São Paulo: LTr, 1998. t. 1, p. 538).

<sup>10</sup> PEDUZZI, Maria Cristina Hirigoyen. A competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**. Brasília: TST, v. 70, n. 1, p. 25-26, jan./jul. 2004.

com o direito objetivo à percepção da remuneração, o que não se confunde com a prestação de serviço. [...] Nessa mesma linha, quando a lide resolve-se em juízo, a sentença condenatória sucede aos efeitos originários da realidade fática. Desse modo, a obrigação de contribuir para a Previdência Social, na hipótese, tem por fato gerador não mais a remuneração em abstrato devida pelo trabalho, mas sim, o trânsito em julgado das parcelas remuneratórias fixadas pela sentença. Esse é o termo a partir do qual a contribuição social passa a ser (iii) devida. Tal como na situação anteriormente descrita referente à celebração de acordo entre empregador e empregado, na presente situação a obrigação trabalhista originária é suprida pela obrigação derivada da sentença condenatória, como se fosse a própria realidade fática. [Grifo nosso]<sup>11</sup>

“...nos processos litigiosos que tramitam pela Justiça do Trabalho, será fato gerador de contribuições sociais o próprio direito subjetivo atribuído ‘*ex sententia*’ e tornado definitivo pela coisa julgada, desde que a sua natureza seja remuneratória (art. 457, CLT), i.e., desde que o título **retribua trabalho**.”

Adotadas essas premissas, resulta óbvio que, nos processos litigiosos que tramitam pela Justiça do Trabalho, será fato gerador de contribuições sociais o próprio direito subjetivo atribuído ‘*ex sententia*’ e tornado definitivo pela coisa julgada, desde que a sua natureza seja remuneratória (art. 457, CLT), i.e., desde que o título **retribua trabalho**. Não é o caso dos títulos indenitários, que não retribuem trabalho, mas indenizam perdas (como se dá, p.ex., com o aviso prévio indenizado, a despeito da supressão legal operada pela Lei n. 9.528/1997 ao reeditar o § 9º do art. 28 da Lei de Custeio)<sup>12</sup> Trata-se simplesmente de aplicar à hipótese o secular princípio germânico do ‘*ohne Arbeit kein Lohn*’ (que perfaz, *in casu*, garantia mínima do contribuinte tributário). Como, porém, o fato gerador (gênese material da obrigação tributária) não se confunde com

<sup>11</sup> PEDUZZI, Maria Cristina Hirigoyen. A competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias. *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*. Brasília: TST, v. 70, n. 1, p. 25-26, jan./jul. 2004).

<sup>12</sup> Aliás, o próprio Regulamento da Previdência Social manteve o aviso prévio indenizado como parcela não-remuneratória, isenta de encargos sociais (art. 214, § 9º, V, ‘f’, do Decreto n. 3.048/1999); e há mesmo de ser assim, não pela sua compatibilidade ou incompatibilidade com a lei de regência (Lei n. 8.212/1991) a rigor, há compatibilidade, desde que se considere o conceito geral de salário de contribuição, na dicção do art. 28, inciso I, mas pela sua compatibilidade com a própria Constituição da República (art. 195, inciso I, ‘a’: “[...] folha de salários e demais rendimentos do trabalho [...]” (g.n.)). Ao sustentar tese diversa, a Procuradoria-Geral Federal vilipendia o princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, inciso I, CRFB, e art. 97, inciso III, CTN), além de desconhecer a matriz constitucional do tributo; e, não por outra razão, o próprio Tribunal Superior do Trabalho tem sufragado a tese da não-incidência. *In verbis*: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. TRANSAÇÃO JUDICIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. DESPROVIMENTO. A controvérsia gira em torno da obrigatoriedade ou não de efetivação do recolhimento previdenciário com relação a parcela aviso prévio. Verifica-se, contudo, que tal período não foi trabalhado, mas sim indenizado, razão pela qual lhe foi atribuída a natureza indenizatória. Gize-se, ademais, que a Lei n. 9.528/1997 é silente quanto ao fato de o aviso prévio integrar ou não o salário de contribuição. A circunstância de o aviso prévio ter deixado de ser parcela não integrante do salário de contribuição não implica que,



o lançamento tributário (gênese formal do tributo), para haver **tributo** (= contribuição social) é mister liquidar regularmente o crédito trabalhista. Isso porque, antes da liquidação, não há a definição contábil da base de cálculo, que é “uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária”<sup>13</sup> e, portanto, integra-a conceitualmente<sup>14</sup>.

Daí porque, no rigor do sistema, o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre ‘rendimentos devidos’ decorrentes de sentenças condenatórias deve ser feito até o dia dez do mês seguinte ao da ciência da sentença líquida, ou, mais comumente, da decisão liquidatária (art. 43, § 3º, Lei n. 8.212/1991; art. 276, *caput*, Decreto n. 3.048/1999); logo, antes mesmo do pagamento dos haveres trabalhistas (e independentemente disso) a não ser que se traslade para o processo laboral, como temos

“Daí porque, no rigor do sistema, o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre ‘rendimentos devidos’ decorrentes de sentenças condenatórias deve ser feito até o dia dez do mês seguinte ao da ciência da sentença líquida, ou, mais comumente, da decisão liquidatária (art. 43, § 3º, Lei n. 8.212/1991; art. 276, *caput*, Decreto n. 3.048/1999); logo, antes mesmo do pagamento dos haveres trabalhistas (e independentemente disso) a não ser que se traslade para o processo laboral, como temos feito, a norma do art. 475-J, *caput*, do CPC.”

feito, a norma do art. 475-J, *caput*, do CPC. Não pode ser feito antes, ante a indefinição contábil; e não deve ser feito depois. É que o tributo nasce com o acerto formal do crédito devido (= lançamento), o que foi em boa hora positivado pelo Decreto n. 3.048/1999 (superando, com isso, a tese equivocada outrora perfilhada pelo subitem 12 da O.S. n. 66/1997). O regulamento conforma-se, aqui, ao teor do art. 28, inciso I, Lei de Custeio (“rendimentos pagos, devidos ou creditados”), a que cabia e não, em absoluto, à ordem de serviço estabelecer, *ex vi* do art. 195,

CRFB, as bases de cálculo, as alíquotas, os contribuintes e os fatos geradores das contribuições sociais.

Esclareça-se, porém, que os efeitos jurídicos da exigibilidade do tributo não podem ser reconduzidos, sem mais, ao seu momento consumativo (liquidação), como inadvertidamente fez o art. 43, § 3º,

necessariamente, venha a fazer parte do rol das parcelas que integram o salário de contribuição. Recorde-se que o Decreto n. 3.048/1999, o qual regulamenta a lei, exclui a parcela aviso prévio do salário de contribuição. Sabe-se que o Decreto não pode contrariar a lei a qual regulamenta, até em obediência à hierarquia entre as fontes formais de direito. Entretanto, repita-se, a lei é silente. Portanto, o acordo atende ao disposto no § 3º do art. 832 da CLT e a previsão legal disposta no art. 43, parágrafo único, da Lei n. 8.212/1991, bem como ao art. 276, § 2º, do Decreto nº. 3.048/1999. Não incide, pois, contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, vez que este não se configura em retribuição ao serviço prestado, tampouco tempo do empregado à disposição do empregador, sendo evidente a sua natureza estritamente indenizatória. Agravo de instrumento a que se nega provimento” [Grifo nosso]. (TST, AIRR n. 154/2003-731-04-40.0, Primeira Turma, Rel. Guilherme Caputo Bastos, v.m., j. 10.05.2006, in DJ 23.06.2006).

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 361.

<sup>14</sup> No mesmo sentido, reconhecendo nas entrelinhas a distinção lógica entre os momentos do fato gerador e do lançamento tributário, veja-se: “O fato gerador é, portanto, a determinação da sentença transitada em julgado, de acordo com sua liquidação”. (MARTINS, Sérgio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 67).

<sup>15</sup> Em sentido contrário, repudiando a parte final da cabeça do art. 276 do Decreto n. 3.048/1999 – por regular matéria afeta à lei –, veja-se (MARTINS, Sérgio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária**).

*in fine*, Lei n. 8.212/1991, e o próprio art. 276, *caput*, do Regulamento. Não promove justiça fiscal o entendimento de que, ante o silêncio da lei e do regulamento, o devedor tributário pode estar sujeito a multas antes de ter ciência do ‘*quantum debeatur*’. Daí porque, ao menos para esse efeito, o prazo do art. 43, § 3º, *in fine* que, do ponto de vista tributário, parece-nos razoável só pode ser contado a partir da **intimação** do ato processual liquidatário (seja ele a sentença condenatória líquida, seja a sentença de liquidação), por notificação postal ou equivalente; ou, ainda, a partir de qualquer ato sucedâneo bastante (e.g., ciência nos autos). Isso nos remete à questão dos **cálculos** das con-

tribuições sociais e ao item seguinte.

## 2 BASE DE CÁLCULO E ATUALIZAÇÕES DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO NA JUSTIÇA DO TRABALHO

Havendo disponíveis ferramentas de cálculo aferidas com os índices da legislação previdenciária, como manda o art. 879, § 4º, da CLT, a questão crucial passa a ser **cronológica**: qual o termo ‘*a quo*’ das atualizações (à taxa SELIC, *ut* art. 5º, § 3º, Lei n. 9.430/1996, c.c. art. 35, Lei n. 8.212/1991, compreendendo juros e correção monetária)<sup>16</sup> e das multas moratórias (art. 61, Lei n. 9.430/1996, c.c. art. 35, Lei n. 8.212/1991)?

**ria na Justiça do Trabalho.** São Paulo: Atlas, 2001, p. 70), sustentando que “esse critério é ilegal, pois o art. 43 da Lei n. 8.212/1981 dispõe que o recolhimento deve ser feito de imediato, não esclarecendo que será no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença”; por isso, conclui que “o recolhimento deveria ser feito o mais tardar no dia seguinte ao do pagamento”, porque “o mais razoável é se dizer que o prazo para recolhimento da contribuição previdenciária é no dia imediatamente subsequente ao do pagamento feito em juízo, tanto em relação à parte relativa ao empregado, como da cota pertinente ao empregador”. Com a devida vênia, havia aqui dois equívocos: (1) o autor prende-se à ideia de ‘rendimentos pagos’ como fato gerador da contribuição, quando, na verdade, o que o Regulamento faz é adaptar o sistema de arrecadação à hipótese realmente verificada em casos de sentenças condenatórias liquidandas (‘rendimentos devidos’); (2) o autor interpreta a expressão legal ‘de imediato’ (artigo 43, *caput*, da Lei de Custeio) com maior rigor que o próprio Poder Executivo, a quem mais interessa a arrecadação tributária. Na perspectiva do Estado-administração, pareceu suficientemente “imediato” o pagamento até o dia dois do mês subsequente ao da liquidação da sentença; e, tratando-se de cláusula geral, não faz sentido buscar um ‘critério razoável’ que contravenha a própria interpretação administrativa e represente, ao mesmo tempo, prejuízo cronológico ao contribuinte. Daí porque, ainda na linha da interpretação conforme (‘*verfassungskonforme Auslegung*’), parecia-nos válido e eficaz o prazo do art. 276 – que, diga-se, já não reproduzia mais, como fez até 2003, a data-base geral de vencimento das contribuições sociais (hoje, dia 15 do mês subsequente ao da competência). Atualmente, porém, «*legem habemus*»: o **termo legal**, nos termos do art. 43, § 3º, *in fine*, Lei n. 8.212/1991 (na redação da MP n. 449/2008), passa a ser fixado como “o **dia dez** do mês seguinte ao da liquidação da sentença” – ou, recaiando em dia não-útil, o **primeiro dia útil subsequente**, por evidentes razões de justiça fiscal. Logo, na prática forense, hoje já não pode vicejar o prazo do art. 276, *caput*, do Decreto n. 3.048/1999 (= dia dois do mês seguinte à liquidação), por estar em franca contradição com o critério legal em vigor (= dia dez do mês seguinte à liquidação); e, de resto, já não cabem quaisquer discussões em torno da *legalidade* do novo prazo, diante do que dispõe o art. 62, *caput*, da CRFB (que dá força de lei às medidas provisórias).

<sup>16</sup> Cf., por todos: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO. LEI 7.713/88. VIGÊNCIA. LIMITE. LEI 9.250/95. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. 1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada – ofensa aos arts. 165, 458, II, do CPC e 97, IV, do CTN – não foi objeto de análise pelo Tribunal a quo à luz da legislação federal tida por violada, ante a falta do prequestionamento. Aplicação das Súmulas 282 e 356/STF. 2. A Primeira Seção, ao fundamento de que a complementação de aposentadoria paga pelas entidades de previdência privada é constituída, em parte, pelas contribuições efetivadas pelo beneficiário, afastou a tributação pelo IRPF até o limite do imposto recolhido sobre as contribuições

Nosso entendimento a respeito do tema, dado a conhecer em diversos trabalhos até 2008,<sup>17</sup> baseava-se na distinção fundamental entre as contribuições decorrentes de **pagamentos** (a que se equiparam os **créditos** historicamente reconhecidos pelo patronato) e as contribuições decorrentes de **direitos** reconhecidos em sentença trabalhista transitada em julgado (i.e., rendimentos «**devidos**», na acepção do art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991).

No primeiro caso, juros e multas da legislação previdenciária haveriam de incidir desde as competências dos pagamentos, pois aí radica o fato gerador. É o critério do art. 43, § 3º, 1ª parte, da Lei n. 8.212/1991, na sua atual redação.

No segundo caso, sendo certo que o «débito» só se aperfeiçoa com o trânsito em julgado da sentença condenatória (quando se pode afirmar, para todos os efeitos, que o direito efetivamente existe, apesar da resistência do devedor), o *'dies ad quem'* haveria de ser determinado em função do cálculo do tributo e da respectiva constituição em mora

do devedor (*ut* art. 160 do CTN).

Nessa derradeira hipótese, em caso de sentença ilíquida, não houvesse a intimação da respectiva decisão liquidatária (art. 879, CLT), concluir-se-ia que, a bem da justiça fiscal (tal como dito há pouco), ao menos as multas haveriam de incidir somente após a citação do art. 880, *caput*, CLT (“incluídas as contribuições sociais devidas ao INSS”). Já as atualizações à taxa SELIC teriam início a partir do mês subsequente à liquidação (art. 43, § 3º, *in fine*, Lei n. 8.212/1991; art. 276, *caput*, Decreto n. 3.048/1999), independen-

dentemente de ciência, já que ali não se distinguem mais correção monetária e juros de mora. Admitindo-se a praxe mais ou menos generalizada de não-notificação das decisões liquidatárias, será sempre essa a solução.

Se, por outro lado, adota-se a praxe de notificar as partes

das decisões de liquidação que é, a nosso ver, mais garantista e salutar então o *'dies a quo'* para as atualizações (SELIC) e as multas (art. 61, Lei n. 9.430/1996) será mesmo o dia dez ou útil subsequente do mês seguinte à liquidação (supondo-se que a noti-

“Se, por outro lado, adota-se a praxe de notificar as partes das decisões de liquidação que é, a nosso ver, mais garantista e salutar então o *'dies a quo'* para as atualizações (SELIC) e as multas (art. 61, Lei n. 9.430/1996) será mesmo o dia dez ou útil subsequente do mês seguinte à liquidação”

por ele custeadas no período em que vigorou a Lei n. 7.713/1988. EREsp 621.348/DF, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 11.09.06. 3. Na repetição de indébito tributário, incide a Taxa *Selic* a partir do recolhimento indevido ou, se este for anterior à Lei 9.250/95, a partir de 1º.01.96. 4. A *Selic* é composta de taxa de juros e correção monetária, não podendo ser cumulada, a partir de sua incidência, com nenhum outro índice de atualização. 5. Recurso especial conhecido em parte e não provido” (STJ, REsp n. 1060191/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 05.08.2008, in DJ 19.08.2008 – g.n.).

<sup>17</sup> FELICIANO, Guilherme Guimarães. **Execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2001, passim. \_\_\_\_\_, Aspectos processuais controvertidos da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho. **Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região**. São Paulo: LTr, n. 19, abr./jun. 2002. p.48-87.

ficação postal, ou seu sucedâneo, dê-se no próprio mês; do contrário, para fins de multas, projeta-se o prazo para o mês subsequente ao da intimação, nos termos do art. 160, *caput*, Código Tributário Nacional<sup>18</sup> que serve, ademais, como base legal sucedânea ao próprio art. 276, *caput*, do Decreto n. 3.048/1999, caso não se queira aplicá-lo por escrúpulos de estrita legalidade).<sup>19</sup> Não quitada a dívida previdenciária, incidiam, já no próprio mês de vencimento, juros de mora de 1% (art. 34, parágrafo único, Lei n. 8.212/1991, na redação anterior) e multa moratória de 8% (art. 35, inciso I, 'a', Lei n. 8.212/1991, na redação anterior), seguindo-se, nos meses posteriores, a taxa fixada pelo Banco Central do Brasil e o escalonamento legal de multas (art. 35, I, 'b' e 'c', Lei n. 8.212/1991, na redação anterior), até o mês de pagamento, quando incidia mais 1% de juros. Atualmente, com o advento da Medida Provisória n. 449/2008, os juros de mora à taxa SELIC (compensatórios) seguem a sistemática do art. 61, § 3º, c.c. art. 5º, § 3º, todos da Lei n. 9.430/1996, i.e., incidem "a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por

cento no mês de pagamento" (art. 61, § 3º). Tratando-se de **rendimentos devidos** (dependentes de declaração e acerto judicial), «vencimento do prazo» deve corresponder, precisamente, àquele assinado pelo art. 43, § 3º, *in fine*, Lei n. 8.212/1991 (na redação da MP n. 449/2008), contado a partir da intimação do devedor.

Em todo caso, esses acréscimos previdenciários incidirão sobre a **base de cálculo legal**, a que corresponderá, na espécie, o **importe líquido do salário de contribuição** (art. 28, incisos I a III, Lei n. 8.212/1991) i.e., o importe líquido dos títulos genuinamente remuneratórios, como os definir a sentença ou o termo de acordo já atualizado pelos índices de correção válidos para os créditos trabalhistas (hoje, a 'Taxa Referencial - TR', *ut* art. 1º, *caput*, Lei n. 8.177/1991, c.c. art. 1º, *caput*, Lei n. 8.660/1993) ou, se o caso, para os créditos remuneratórios não-trabalhistas (em geral, a própria taxa SELIC, *ut* art. 406, *in fine*, NCC).<sup>20</sup> Por razões óbvias, essa base de cálculo não será integrada pelos juros trabalhistas (1% a.m., *ut* art. 39, § 1º, Lei n. 8.177/1991); do contrário, deflagrar-se-ia insólito

<sup>18</sup> *In verbis*: "Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento" [Grifo nosso]. Vê-se, por esse texto legal, que a **intimação** é fundamental para se considerar vencido o crédito tributário; logo, torna-se impensável aditar multas antes desse ato processual (o que só não vale para a taxa SELIC em razão de seu papel de atualização monetária - *supra*, nota n. 10).

<sup>19</sup> Como faz, e.g., MARTINS, (Sérgio Pinto). **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001), com solução para nós inaceitável (*supra*). Ademais, insiste-se que, após a edição da MP n. 449/2008, já não se põe, a esse propósito, a questão da ilegalidade.

<sup>20</sup> Nesse sentido, muito recentemente, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, em sede de embargos de divergência, que os juros de mora decorrentes de descumprimento de obrigação civil - como, e.g., a obrigação de pagar comissões ou honorários devidos a trabalhador autônomo ou liberal - são calculados conforme a Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), por ser ela a que incide, como juros moratórios, na atualização dos tributos federais (art. 406 do CC/2002, arts. 13 da Lei n. 9.065/1995, 84 da Lei n. 8.981/1995, 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995, 61, § 3º, da Lei n. 9.430/1996 e 30 da Lei n. 10.522/2002). Cf. STJ, E-REsp n. 727.842-SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 08.09.2008.

anatocismo judiciário, a combinar juros de diversas naturezas. E, uma vez calculados os tributos (i.e., as contribuições sociais de empregado e empregador ou de tomador e prestador), todas as atualizações posteriores far-se-ão pelos critérios próprios da legislação previdenciária (art. 876, § 4º, CLT, c.c. art. 35, Lei n. 8.212/1991), sem qualquer reenvio aos índices trabalhistas.

### 3 A MP N. 449/2008: OLHAR CRÍTICO

Assim pontuado, revela observar que, inovando objetivamente a matéria, veio a lume a Medida Provisória n. 449, de 03.12.2008, já referida há pouco, que “altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências”.

Nos termos do novel § 2º acrescido ao art. 43 da Lei de Custeio pela MP n. 449/2008, “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”. E, como desdobramento, dispôs o § 3º do mesmo dispositivo que:

[...] as contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de ser-

viços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento das importâncias devidas ser efetuado até o dia dez do mês seguinte ao da liquidação da sentença ou da homologação do acordo”.

Com isso, a nova regulação da Lei n. 8.212/1991 teria eleito, para qualquer hipótese geratriz (rendimentos pagos, devidos ou creditados), o **regime de competência** para a apuração contábil e a atualização das contribuições sociais, retrocedendo necessariamente ao mês da prestação de serviços (inclusive em relação a direitos absolutamente convertidos, como horas extras ou diferenças salariais decorrentes de equiparação salarial, tornados definitivamente devidos somente após o trânsito em julgado da sentença trabalhista condenatória). E, por conseguinte, todas as considerações anteriores notadamente quanto ao *‘dies a quo’* para atualização e multas dos encargos sociais estariam prejudicadas. Seguiu de perto, ademais, a tese perfilhada por certo segmento da magistratura trabalhista.<sup>21</sup>

Não é, porém, como pensamos.

Seguindo o magistério de Barros Carvalho,<sup>22</sup> convém reconhecer que a estrutura lógica da regra

<sup>21</sup> Veja-se, e.g., o Enunciado n. 73, III, da 1ª Jornada de Direito e Processo do Trabalho da Justiça do Trabalho (realizada em novembro de 2007 pela ANAMATRA, com a participação do TST e da ENAMAT): “Incidem, sobre as contribuições devidas, os juros e a multa moratória previstos nos arts. 34 e 35 da Lei n. 8.212/1991, a partir da data em que as contribuições seriam devidas e não foram pagas”. Com o advento da MP n. 449/2008, o enunciado perde atualidade, por referir preceito revogado.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 54.

matriz de incidência tributária envolve uma **hipótese** que compreende a dimensão material (= descrição objetiva da situação jurídica ou de fato), a dimensão espacial e a dimensão temporal do tributo e um **consequente** que compreende a dimensão pessoal (sujeito ativo vs. sujeito passivo) e a dimensão quantitativa (base de cálculo e alíquota). No caso das contribuições sociais, a dimensão material do tributo, que não está expressamente descrita em nenhum texto legislativo (o legislador não se ateve à boa sistemática que Rubens Gomes de Souza imprimiu ao Código Tributário Nacional), não poderia ser simplesmente «criada» pelo engenho hermenêutico, sob pena de malferimento ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF). Por isso, o intérprete deve necessariamente ancorar a sua exegese no indicativo constitucional do art. 195, I, 'a', que termina compartilhado por todos os sujeitos passivos (empresários e trabalhadores), diante do tipo característico de financiamento da Seguridade Social (variedade e concomitância das fontes de custeio). Daí concluirmos, acima, que os fatos geradores das contribuições sociais, nos lindes da esfera de competências da Justiça do Trabalho, são o **pagamento**, o **crédito** e por explicitação redacional a **dívida** juridicamente reconhecida de **rendimentos do trabalho humano** (= salário de contribui-

ção). São as únicas três hipóteses de incidência identificáveis, em esforço de estrito balizamento constitucional daquilo que o legislador constitucional ou ordinário não especificou.

Não há como entrever, data venia, a **prestação de serviços** como o fato gerador dessas contribuições, até porque, não raro, há salário de contribuição, mas não há prestação de serviços correspondente (e.g., nas horas '*in itinere*' em que se remunera o tempo à disposição, *ut* art. 4º da CLT, e não a prestação de serviços no décimo terceiro salário e nas férias

“Não há como entrever, data venia, a **prestação de serviços** como o fato gerador dessas contribuições, até porque, não raro, há salário de contribuição, mas não há prestação de serviços correspondente (e.g., nas horas '*in itinere*' em que se remunera o tempo à disposição, *ut* art. 4º da CLT, e não a prestação de serviços no décimo terceiro salário e nas férias gozadas).”

gozadas). É certo, por outro lado, que a União poderia instituir novo fato gerador de contribuições sociais, sem ancoragem na norma do art. 195, I, 'a', CF, com fundamento em sua competência tributária residual; mas, nesse caso, haveria de fazê-lo por lei complementar, nos

termos do art. 195, § 4º, c.c. art. 154, I, CF (cfr., e.g., STF, RE n. 166.772-9/RS, Min. Marco Aurélio). E, bem se sabe, não é essa a condição da Lei n. 8.212/1991, nem tampouco das medidas provisórias. Consequentemente, quando sugere que o fato gerador das contribuições sociais seja a «prestação do serviço» (art. 43, § 2º, Lei n. 8.212/1991), a MP n. 448/2008 incorre em **inconstitucionalidade**, por inovar, sem ancoragem constitucional, em matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, III, CF). E, da mesma forma, quando se baliza a apuração e a atualização das contribuições sociais

com base exclusiva naquela concepção monolítica (art. 43, § 3º, Lei n. 8.212/1991), interpreta-se a MP n. 448/2008 de modo **desconforme à Constituição**, o que desafia reparos.

Dir-se-ia que os novos §§ 2º e 3º do art. 43 da Lei de Custeio tratam da dimensão temporal do tributo, o que poderia ser definido por lei ordinária. Dir-se-ia, ainda, que a interpretação aqui sugerida, quanto ao *'dies ad quem'* dos juros e das multas em matéria de rendimentos devidos (i.e., carentes de declaração e acertamento judicial), seria benéfica para o fraudador, que simula relação não-empregatícia para elidir encargos sociais, e depois se sujeita aos rigores da Lei n. 9.430/1996 apenas a partir da intimação da sentença líquida ou da decisão liquidatária, enquanto que o mero inadimplente, que registrou seu empregado mas não recolheu as contribuições, suportá-los-ia desde as competências mensais vencidas. Dir-se-ia, enfim, que o art. 161 do CTN estatui que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Tais argumentos, em geral comprometidos com uma lógica de hiper exação, não convencem bem.

A uma, se o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária é o momento em que nasce a relação jurídico-tributária, não pode ser legislado com liberdade tal que desnature a própria dimensão material do tributo. Assim, por exemplo, se o fato gerador do imposto federal sobre exportações é a saída de pro-

duto nacional ou nacionalizados do território nacional (art. 23, CTN), o legislador ordinário, dispondo sobre a dimensão temporal, jamais poderia estabelecer que tal tributo se considera devido no momento em que o produto é adquirido pelo exportador, ou no momento em que entra na posse do adquirente estrangeiro (importador). Estaria, a pretexto de regular o critério temporal, desnaturando o próprio critério material da regra-matriz, reservado à lei complementar. O mesmo ocorre quando a lei ordinária, a pretexto de fixar o termo *a quo* para a aferição da dimensão quantitativa das contribuições sociais, elege momento que não condiz com a tríplice possibilidade geratriz constitucional (rendimentos pagos, rendimentos creditados contratualmente, rendimentos creditados judicialmente), mas apenas com duas delas (as primeiras).

A duas, o argumento do benefício ao fraudador parte do falso pressuposto de que todo litígio que deságua na Justiça do Trabalho tem origem em fraude patronal. Não raro, a lide sociológica baseia-se em ambiguidade autêntica (assim, p.ex., nos supostos de subordinação estrutural não-hierárquica ou de parassubordinação); se se reconhece o vínculo de emprego até porque vedado o *'non liquet'* tal se dá somente após a detida reflexão do juiz, originalmente assomado pela dúvida sincera. Nessas circunstâncias, não fará justiça fiscal a pretensão de cobrar do leigo, que confiou no instrumento assinado, multas incidentes desde o tempo da prestação de serviços, sobre algo (p.ex., horas extras)

que não foi pago àquele tempo exatamente porque ambos, prestador e tomador, entendiam indevido. A prática tem demonstrado que esse modo de cálculo frequentemente inflaciona o crédito previdenciário em proporções incompatíveis com o próprio crédito trabalhista, subvertendo a função constitucional da Justiça do Trabalho. E para os casos de rematada fraude? Ora, havendo indícios contábeis ou documentais contemporâneos à prestação de serviços, nada obsta a que se reconheça o embuste em sentença, aplicando-se, com isso, o critério de cálculo do art. 43, § 3º, 1ª parte, Lei n. 8.212/1991 (desde as competências contábeis), por se identificar *ad analogiam* hipótese de rendimentos historicamente creditados (e não meramente devidos). Logra-se com isso, inclusive, separar o joio do trigo.

A três, a norma do art. 161 do CNT não pode ser levada à última consequência, notadamente na Justiça do Trabalho, vocacionada à distribuição do justo concreto. A aplicação inflexível do art. 161 engendra injustiças, porque:

As colocações do código para o contribuinte que age de boa fé são muito perversas. A fiscalização teria de cobrar o tributo com correção e juros, mas sem multa, se o contribuinte errou apenas na interpretação da lei. Afinal de contas, quem deveria cobrar o tributo é o fisco. Mas, no Direito Tributário como é hoje, a intenção do

agente não interessa. Tanto faz se ele agiu de boa ou má fé. Todos são iguallados de maneira desigual. Isso fere a isonomia e o senso de justiça.<sup>23</sup>

Se é assim, em sede de interpretação conforme (calcada no art. 5º, *caput*, CF), tem melhor assento a tese de que, havendo dúvida fundada, deve ser ela sempre resolvida em favor do contribuinte, não do Fisco.

Por tudo isso, é imperioso objetar a tese da «prestação de serviços» como fato gerador de contribuições sociais, amiúde advogada pelos órgãos da Procuradoria Geral Federal, para reconhecer, em relação aos rendimentos devidos (pendentes de declaração e acerto judicial), um '*dies a quo*' de juros e multa balizados pelo prazo final do art. 43, § 3º, Lei n. 8.212/1991, dimensionado nos termos do art. 160, *caput*, CTN. É o que temos proposto, antes e depois da MP n. 449/2008.

#### 4 CONCLUSÕES

Como se percebe por esta breve preleção, o problema da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho não é, como se cogitou nos idos de 1998, um problema simples. Não se trata de simplesmente tornar o juiz do Trabalho um agente fiscal da União. Ao menos, não para o juiz que pretenda exercer os poderes dimanados da nova competência como o magistrado que é, comprometido com a

<sup>23</sup> NAVARRO, Sacha Calmon. **Entrevista:** Sacha Calmon Navarro Coelho, advogado tributarista. Consultor Jurídico. São Paulo: Conjur, outubro de 2006. Disponível em: [http://www.conjur.com.br/2006-out-29/codigo\\_tributario\\_nacional\\_beneficiou\\_demais\\_estado?pagina=2](http://www.conjur.com.br/2006-out-29/codigo_tributario_nacional_beneficiou_demais_estado?pagina=2). Acesso em: 25.03.2009.



Constituição e as leis, e não com a mera e pronta satisfação do Fisco.

Trata-se, o mais das vezes, de jurisdição fiscal pura, a envolver litígios constitucionais de alta indagação, como também a reclamar, aqui e ali, o recurso à interpretação conforme (*'verfassungskonforme Auslegung'*), conjugada com construções hermenêuticas de maior ou menor sofisticação. Para o juiz do Trabalho, tomar a legislação de custeio previdenciário em sua rasa literalidade pode ser um erro capital.

Neste ambiente, não é raro que o legislador, tencionando ser pragmático, incorra em atecnia (veja-se a Lei n. 10.035/2000); ou que, pretendendo ser técnico, engendre gargalos (veja-se a Lei n. 11.457/2007). Por isso, deixar tais execuções ao exclusivo alvedrio da máquina serventuária não é uma opção. Delegar-se-iam matérias de estrito tirocínio judicial, com prejuízo à efetividade dos atos executivos, à duração razoável do processo e à própria justiça fiscal.

Por tais razões, asseverei alhures e agora me vejo premido à repetição que, em sede de execução de contribuições sociais (a valer, no futuro, para as execuções de imposto de renda), o usuário do processo laboral deve atentar para a conjugação harmônica de três vetores essenciais: **(a)** o privilégio absoluto do crédito trabalhista (inclusive sobre os créditos da União, *ut art. 186, CTN*);

**(b)** a relativa indisponibilidade dos bens públicos (assim entendido, para todos os fins, o patrimônio da União, *ut arts. 100 e 101, Novo Código Civil*); e **(c)** a regularidade fiscal da atividade econômica (como garantia formal para o financiamento da Seguridade Social e para a própria diversidade daquela base, *ut art. 194, parágrafo único, inciso IV, e 195, caput, CRFB*).

Estribadas sobre esses valores, todas as soluções que o intérprete alvitrar tenderão a reproduzir, em escalas diversas, o binômio fundamental que deve reger essa matéria: **não espoliar, não deixar sonegar**. Eis o lema e a meta.

## 5 REFERÊNCIAS

- ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- CARRION, Valentim. **Comentários à consolidação das leis do trabalho**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- DALAZEN, João Orestes. **Competência material trabalhista**. São Paulo: LTr, 1994.

“Neste ambiente, não é raro que o legislador, tencionando ser pragmático, incorra em atecnia (veja-se a Lei n. 10.035/2000); ou que, pretendendo ser técnico, engendre gargalos (veja-se a Lei n. 11.457/2007). Por isso, deixar tais execuções ao exclusivo alvedrio da máquina serventuária não é uma opção.”

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 2 ed. São Paulo: LTr, 2003.

FELICIANO, Guilherme Guimarães. **Execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2001.

\_\_\_\_\_. Aspectos processuais controvertidos da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho. **Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região**. São Paulo: LTr, n. 19, abr./jun. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social**. 3 ed. São Paulo: LTr, 1998. t. 1.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MEIRELES, Edilton. **Temas de execução trabalhista**. São Paulo: LTr, 1998.

NAVARRO, Sacha Calmon. **Entrevista**: Sacha Calmon Navarro Coelho, advogado tributarista. Consultor Jurídico. São Paulo: Conjur, outubro de 2006. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2006-out-29/codigo\\_tributario\\_nacional\\_beneficiou\\_demais\\_estado?pagina=2](http://www.conjur.com.br/2006-out-29/codigo_tributario_nacional_beneficiou_demais_estado?pagina=2)> Acesso em: 25.03.2009.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de processo civil comentado**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

PEDUZZI, Maria Cristina Hirigoyen. A competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**. Brasília: TST, v. 70, n. 1, p. 25-26, jan./jul. 2004.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Processo de execução**. 7 ed. São Paulo: LEUD, 1987.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito processual civil**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 1v.

TREVISIO, Marco Aurélio Marsiglia. A Lei da Super-Receita e suas implicações no processo do trabalho. **Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região**. Belo Horizonte: TRT 3ª Reg., v. 45, n. 75, jan./jun. 2007.