

# FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

## TAXABLE EVENT FOR SOCIAL CONTRIBUTIONS

Luiz Carlos de Araújo\*

Wilson Pocidonio da Silva\*\*

**Resumo:** O texto visa a demonstrar que a Medida Provisória editada no final do ano de 2008 teve como objetivo tentar solidificar a interpretação sobre a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, especialmente em virtude do deslocamento para a Justiça do Trabalho da competência para a execução das contribuições sociais decorrentes de suas sentenças. Para tanto, procura demonstrar que a norma não padece de vício de constitucionalidade e possui natureza interpretativa, produzindo efeitos imediatos, inclusive sobre situações ocorridas antes de sua edição.

**Palavras-chave:** Fato gerador. Prestação de serviço. Créditos. Pagamento.

**Abstract:** The text aims to show that the purpose of the Provisional Measure edited at the end of 2008 was to solidify the interpretation of the occurrence of taxable events for social contributions, especially due to the shifting to the Labor Court of the competence to execute the social contributions arising from its decisions. To do so, it tries to show that the rule is of an interpretative nature, not unconstitutional, producing immediate effects even on those situations which had happened before its publication.

**Key words:** Taxable event. Service provision. Credits. Payment.

**Sumário:** 1 Introdução; 2 Fato gerador; 3 Base constitucional; 4 Efeitos práticos; Referências.

\* Desembargador Federal do Trabalho, Presidente do TRT/15ª Região no biênio 2006/2008.

\*\* Juiz Titular da Vara do Trabalho de Bragança Paulista.

## 1 INTRODUÇÃO

Com a edição da Medida Provisória n. 449, de 3 de dezembro de 2008, dentre as várias alterações promovidas pelo Governo Federal na legislação tributária, uma delas inseriu na Lei de Custeio da Seguridade Social entendimento há muito consagrado pela doutrina.

Trata-se das alterações introduzidas pelo art. 24 da referida medida provisória na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.

Essas modificações ocorreram pela inserção de alguns parágrafos no art. 43 da legislação que instituiu o Plano de custeio da Seguridade Social, dos quais se destacam os transcritos a seguir:

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.

§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, 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.

Ao especificar que o fato gerador das contribuições sociais ocorre na data da prestação do serviço, reafirmando que as contribuições sociais devem ser apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, a medida pro-

visória deixou claro o que a imensa maioria dos especialistas em Direito Previdenciário sempre defendeu, ou seja, que a contribuição à Seguridade Social é devida, não por conta da sentença proferida em dissídio individual trabalhista, mas, pelo simples fato de ser devido o pagamento de remuneração ao segurado, empregado ou não.

## 2 FATO GERADOR

Segundo o Código Tributário Nacional - CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Por sua vez, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114).

A Lei n. 8.212/1991, desde sua edição, já estabelecia que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços (art. 22, I).

Portanto, de acordo com a lei previdenciária, o fato gerador ocorre com o crédito ou o pagamento decorrente da prestação de serviço. "O simples fato de a remuneração do trabalhador ser devida já configura o fato gerador da contribuição. O crédito ao qual se referiu o constituinte não foi apenas o contábil, mas o jurídico (art. 195, I, 'a'). Surgindo o cré-

dito jurídico decorrente da prestação laboral, há o fato gerador da contribuição. Desse modo, para identificar a ocorrência do fato gerador da contribuição, deve-se levar em consideração a data da prestação do trabalho, e não a data do creditamento contábil ou do pagamento".<sup>1</sup>

A situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, tal como preconiza o art. 114 do CTN, é a prestação de serviços, pois é ela quem gera a contraprestação pecuniária devida ao trabalhador e, conseqüentemente, as contribuições sociais incidentes sobre a correspondente remuneração.

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda). O fato gerador só ser definido pela referência a uma ação ou situação (como a aquisição de renda, a importação de mercadorias, o fato de ser proprietário etc.), que se

identifica como núcleo ou materialidade do fato gerador.<sup>2</sup>

A contribuição é tributo incidente essencialmente sobre a circulação de serviços, através de vínculo empregatício, de natureza autônoma, empresarial ou doméstica. Embora a lei se refira à remuneração dos serviços, pela própria sistemática da legislação de custeio, é bom lembrar que a contribuição incide basicamente sobre a prestação de serviços. Houve a prestação de serviços efetiva, a contribuição é devida. Por ocasião da prestação de serviços ocorre o fato gerador, obrigando o contribuinte ao autolancamento, pois o salário já é devido e, com ele, a contribuição.<sup>3</sup>

"...quando, por exemplo, o empregado presta serviços extraordinários, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre com a prestação de serviços e não com a elaboração da folha de salários ou com o pagamento."

O art. 116 do CTN considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que se verificarem as circunstâncias ma-

teriais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Assim, ocorre o fato gerador do ICMS, por exemplo, não com a emissão da nota fiscal, que constitui obrigação acessória, mas com a operação de venda e circulação da mercadoria. Se o comerciante, nesse mesmo exemplo, deixa de emitir a nota fiscal, ainda assim é devido o tributo,

<sup>1</sup> LEITÃO, André Studart; BALERA, Wagner (Coord.). *Previdência social comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*, 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 255.

<sup>3</sup> ALVES, J. Franklin Felipe. *Previdência social na prática forense*, 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 103.

pois ocorreu o fato gerador. O mesmo ocorre em uma relação de emprego quando, por exemplo, o empregado presta serviços extraordinários, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre com a prestação de serviços e não com a elaboração da folha de salários ou com o pagamento.

Insistindo nessa comparação, basta imaginar uma situação em que o comerciante vende a prazo, para pagamento dentro de doze meses. A tributação é imediata e haverá a obrigação de recolhimento do tributo independentemente de, lá adiante, o comprador efetuar ou não o pagamento devido. Ou seja, se não houver o pagamento, o comerciante, além do crédito não recebido, terá desembolsado valor do imposto.

O comparativo é inevitável com relação à empresa que obtém a prestação de serviços, nada paga ao trabalhador, não elabora a folha de salários, mas, nem por isso, ficará livre da tributação, pois as circunstâncias materiais necessárias para produzir os efeitos próprios do fato gerador se verificaram. O crédito do trabalhador nasce com a prestação do serviço e, conseqüentemente, ocorre o fato gerador no mês correspondente, denominado mês de competência.

Wladimir Novaes Martinez<sup>1</sup> esclarece que:

[...] a empresa, ao pagar a remuneração na justiça, tem o dever de recolher a contribuição previdenciária,

como o teria caso o pagamento tivesse acontecido em seu estabelecimento. Diferente, porém, é a configuração da existência do direito do reclamante. O juiz pode declará-lo existente ou não. Se existente, o fato gerador da obrigação fiscal está aperfeiçoado, só então se sujeitando a empresa ao recolhimento das contribuições.

Para ele,

[...] o reconhecimento do direito a parcelas integrantes do salário-de-contribuição não quitadas oportunamente, ajustadas por ocasião da sentença judicial ou de acordo trabalhista, aprimora o fato gerador e deflagra a necessidade do aporte. Não chega a constituí-lo, repete-se; ele preexistia à declaração. Não altera sua essência nem sua individualidade.

Isso não quer dizer que o trabalhador estará sujeito a contribuir, mesmo não tendo recebido remuneração, até porque é o empregador o responsável pela contraprestação e pela retenção do tributo. Ao contrário, a contribuição, neste caso, presume-se realizada, por força do que dispõe o § 5º do art. 33 da Lei n. 8.212, que contém o seguinte comando: "O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada [...]".

Fica claro, pois, que, se o crédito já existia, ele apenas é aperfeiçoado pela decisão proferida judi-

<sup>1</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 5. ed. São Paulo: LTr, 2001-2006. v. 1, p. 576-577.

cialmente. Se, por exemplo, tinha o empregado direito a horas extras prestadas durante toda a vigência do contrato de trabalho, e isso foi reconhecido judicialmente, esse crédito preexistente tão-somente se aperfeiçoou com a decisão judicial. Não foi constituído pela sentença, mas apenas por ela declarado. A hipótese de incidência contempla o fato de, devida a verba, ocorrer a obrigação de contribuir.<sup>5</sup>

### 3 BASE CONSTITUCIONAL

Mas, não é a simples prestação de serviços o próprio fato gerador, pois é preciso que essa prestação de serviços seja onerosa e gere o crédito à remuneração. Completada a prestação de serviços, nasce o crédito para o trabalhador e ocorre o fato gerador. Assim, por hipótese, se o trabalhador, ao completar a prestação de serviço, renunciar ao crédito que teria direito, não ocorrerá o fato gerador apto a gerar a obrigação de contribuir para a Previdência Social, pois não haverá nem o crédito ou pagamento. Ao contrário, se o trabalhador nada receber e reivindicar seu crédito judicialmente, com a declaração de sua existência e a condenação da empresa ao pagamento, este crédito, ainda que possa ser renunciado pelo credor (art. 794, III do CPC), aper-

feçoará o fato gerador no correspondente mês de competência.

Nesse sentido o voto do Excelentíssimo Ministro Carlos Alberto Menezes Direito (RE 569.056/PA):

[...] seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos ou creditados os rendimentos do trabalho. É sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição. É por isso ela é devida também periodicamente, de

forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista.

A jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça é pacífica nesse mes-

mo sentido, conforme arestos abaixo:

Conquanto a agravante tenha demonstrado irresignação à decisão que negou seguimento ao Agravo de Instrumento, não vislumbro, no Agravo Regimental, condição capaz de modificá-la. Pacificou-se nesta Corte a tese segundo a qual as contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento. Com efeito, "o fato

"Fica claro, pois, que, se o crédito já existia, ele apenas é aperfeiçoado pela decisão proferida judicialmente. Se, por exemplo, tinha o empregado direito a horas extras prestadas durante toda a vigência do contrato de trabalho, e isso foi reconhecido judicialmente, esse crédito preexistente tão-somente se aperfeiçoou com a decisão judicial. Não foi constituído pela sentença, mas apenas por ela declarado."

<sup>5</sup> LAZZARI, João Batista; PEREIRA DE CASTRO, Carlos Alberto. Manual de direito previdenciário, 8. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência" (REsp n. 502.650-SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. FATO GERADOR. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA N. 284/STF. 1. Alegação genérica de ofensa a lei federal não é suficiente para delimitar a controvérsia, sendo necessária a especificação do dispositivo legal considerado violado (Súmula n. 284 do STF). 2. As contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento. 3. "O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência" (REsp n. 502.650-SC, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004.) 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. (REsp 507.316/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.12.2006, DJ 07.02.2007).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE

SALÁRIOS. FATO GERADOR. DATA DO RECOLHIMENTO. 1. O fato gerador da contribuição previdenciária do empregado não é o efetivo pagamento da remuneração, mas a relação laboral existente entre o empregador e o obreiro. 2. O alargamento do prazo conferido ao empregador pelo art. 459 da CLT para pagar a folha de salários até o dia cinco (05) do mês subsequente ao laborado não influi na data do recolhimento da contribuição previdenciária, porquanto ambas as leis versam relações jurídicas distintas; a saber: a relação tributária e a relação trabalhista. 3. As normas de natureza trabalhista e previdenciária revelam nítida compatibilidade, devendo o recolhimento da contribuição previdenciária ser efetuado a cada mês, após vencida a atividade laboral do período, independentemente da data do pagamento do salário do empregado. 4. Em sede tributária, os eventuais favores fiscais devem estar expressos na norma de instituição da exação, em nome do princípio da legalidade. 5. Raciocínio inverso conduziria a uma liberação tributária não prevista em lei, toda vez que o empregador não adimplisse com as suas obrigações trabalhistas, o que se revela desarrazoado à luz da lógica jurídica. 6. Recurso desprovido. (REsp 419667/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX; PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.02.2003, DJ 10.03.2003 p. 97).

Mas, se a doutrina dominante, robustecida pelo entendimento pacífico perante o Colendo

Superior Tribunal de Justiça já entendia que o fato gerador da contribuição previdenciária era a simples existência do crédito remuneratório decorrente da prestação de serviço, por que foi preciso que se editasse uma Medida Provisória tratando do tema?

A resposta parece uma só: a necessidade de se uniformizar o entendimento perante os tribunais do trabalho, amplamente desfavoráveis aos cofres da Previdência Social, e em descompasso com o que parecia já estar assentado anteriormente à ampliação da competência da Justiça do Trabalho, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que acrescentou o § 3º ao art. 114, a fim de possibilitar a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, "a", e II e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

Tem entendido a Justiça do Trabalho que a redação do art. 195, I, "a", da Constituição da República refere-se a contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título. Dessa forma, o tributo incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos somente pode ser exigido com o crédito contábil ou o respectivo pagamento. Assim, o cálculo dos créditos previdenciários não

sofreria os acréscimos da taxa SELIC, se a empresa efetuasse o recolhimento das contribuições previdenciárias dentro do prazo legalmente assinalado.

Em decorrência desse entendimento, uma vez proferida a sentença condenatória e liquidados os valores correspondentes, apurados mês a mês, é possível, ao mesmo tempo, proceder à apuração dos valores devidos à Previdência Social, atualizados até a data da liquidação da sentença, porém segundo índices próprios de atualização de créditos trabalhistas, aparentemente ao arripio da regra contida no art. 879, § 4º, da CLT.

Contudo, salvo melhor juízo, com a edição da Medida Provisória n. 449, que deixa explícito que o fato gerador considera-se ocorrido na data da prestação de servi-

ço, esse entendimento não poderá mais subsistir.

Por isso, caberia outra pergunta: se a Constituição fala que a contribuição social é incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, poderia a Medida Provisória dizer que o fato gerador das contribuições sociais ocorre na data da prestação de serviços?

Faz-se necessário observar que o Colendo Tribunal Superior do Trabalho, assim como o Excelso Supremo Tribunal Federal, em reiteradas oportunidades, tem decidido

"...o Colendo Tribunal Superior do Trabalho, assim como o Excelso Supremo Tribunal Federal, em reiteradas oportunidades, tem decidido que o fato gerador é disciplinado por legislação infraconstitucional, não havendo que se falar em afronta direta ao disposto no art. 195, I, "a", da Constituição da República."

que o fato gerador é disciplinado por legislação infraconstitucional, não havendo que se falar em afronta direta ao disposto no art. 195, I, "a", da Constituição da República.<sup>6</sup>

Por isso a resposta é afirmativa. O que fixou a Constituição Federal foi a base de cálculo das contribuições – a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título.

A base de cálculo, assim como a alíquota, constitui apenas o elemento valorativo do fato gerador, ou seja, corresponde à expressão econômica do fato gerador, o montante capaz de propiciar o cálculo do *quantum* tributário<sup>7</sup>. Para Ruy Barbosa Nogueira<sup>8</sup>, a base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador.

Assim, é o crédito decorrente da prestação de serviços a essên-

cia do fato gerador. Sem ele, não haveria a folha de salários ou quaisquer rendimentos a pagar. Por isso, o trabalho em um determinado período – denominado mês de competência –, gera para a empresa a obrigação de pagar o salário ou o valor ajustado pelos serviços (crédito jurídico = fato gerador), reter e recolher a contribuição previdenciária, juntamente com sua quota-parte, no prazo assinalado pela lei.

Sob esse prisma, portanto, pode-se afirmar a constitucionalidade da Medida Provisória n. 449, ain-

da que outro questionamento mereça ser aventado: pode ser aplicada aos processos em curso e que contenham questões relacionadas ao fato gerador ainda não decididas definitivamente?

Novamente a resposta é afirmativa, porque se trata de norma interpretativa<sup>9</sup>, que em nada modifica a legislação vigente.

O acréscimo dos § 2º e 3º ao art. 43 da Lei n. 8.212, como analisado, visou, tão-somente, a uniformi-

"...pode ser aplicada aos processos em curso e que contenham questões relacionadas ao fato gerador ainda não decididas definitivamente?"

Novamente a resposta é afirmativa, porque se trata de norma interpretativa, que em nada modifica a legislação vigente."

<sup>6</sup> BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. 8ª Turma do Ministra-Relatora Dora Maria da Costa, processo n. 93/2005-087-15-40. Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Ministra Relatora Cármen Lúcia, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 533.602-5.

<sup>7</sup> O fato gerador (descrição legal) é constituído por cinco elementos: o núcleo, os sujeitos, o elemento temporal, o espacial e o valorativo (FANUCCHI, Fábio, *Curso de direito tributário*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976. vol. I). Esses mesmos elementos, com pequena variação de designação, são mencionados também por Ruy Barbosa NOGUEIRA, (*Curso de direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 1980), para quem o fato gerador compreende o cerne objetivo e os aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> "Denomina-se autêntica a interpretação, quando emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance ela declara" (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003).

zar o entendimento a respeito do fato gerador, ficando assente não ser este a decisão judicial líquida, mas a prestação de serviços. Basta conferir, a propósito, a existência de decisões que já contemplavam o que a medida provisória agora deixa expresso:

**FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JUROS E MULTA.** O fato gerador da contribuição previdenciária não é propriamente o pagamento do salário, mas sim a prestação do serviço pelo empregado. Assim sendo, as contribuições sociais incidentes sobre o crédito trabalhista reconhecido em Juízo, porquanto em atraso, ficam sujeitas à multa e aos juros equivalentes à taxa referencial SELIC (inteligência dos arts. 22 e 34 da Lei n. 8.212/91). Acórdão 1ª T. AP 00452-2007-047-12-00-4, Rel. Juiz Jorge Luiz Volpato.

A condenação judicial da ré ao pagamento das parcelas salariais em atraso devidas ao trabalhador constitui o pressuposto apto a legitimar a cobrança das contribuições previdenciárias. Desse modo, desde a época em que a verba salarial deveria ter sido paga - no mês subsequente ao da prestação dos serviços a que corresponde a condenação - a contribuição previdenciária também é considerada devida, de sorte que são aplicáveis a multa e os juros sobre os valores não recolhidos oportunamente. De outro lado, estar-se-ia beneficiando aquele empregador que, além de sonegar o pagamento de

parcelas trabalhistas no tempo devido, ainda obtém vantagem ao recolher as contribuições previdenciárias em momento posterior sem qualquer acréscimo ou penalidade, em detrimento daquele que cumpre com suas obrigações trabalhistas e tributárias na época própria. Acórdão 3ª T. AP 00624-2007-006-12-00-4, Rel. Nelson Hamilton Leiria.

#### 4 EFEITOS PRÁTICOS

Desse modo, com a edição da Medida Provisória n. 449, os cálculos previdenciários, necessariamente, deverão ser efetuados de acordo com o mês de competência, observado o limite do salário-de-contribuição. Deve-se, pois, somar o valor da parcela deferida judicialmente, desde que integre o salário-de-contribuição, com os rendimentos auferidos durante a vigência do contrato de trabalho e espontaneamente pagos pelo empregador, observada a correspondência do mês de competência (época própria).

De acordo com o resultado dessa soma, aplica-se a alíquota correspondente, dentre as três previstas pelo art. 20 da Lei n. 8.212, respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição. Encontrado o valor devido pelo empregado, calcula-se a quota parte da empresa, aplicando inclusive a alíquota correspondente ao custo dos benefícios de incapacidade, também denominada taxa de acidente do trabalho.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> § 4º do art. 43 da Lei n. 8.212, acrescido pela MP n. 449 - No caso de reconhecimento judicial da prestação de serviços em condições que permitam a aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, serão devidos os acréscimos de contribuição de que trata o § 6º do art. 57 da Lei n. 8.213, de 1991.

Na sequência, deverão ser atualizados os valores pela taxa SELIC<sup>11</sup> e, se o pagamento for efetuado até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ciência inequívoca da sentença de liquidação, não haverá incidência da multa moratória, pois, do contrário, não teria sentido fixar uma data limite para o recolhimento, hoje correspondente ao dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ciência inequívoca da sentença de liquidação.

Aliás, acertou a medida provisória ao precisar uma data limite para o recolhimento das contribuições devidas – até o dia dez do mês seguinte ao da liquidação da sentença ou da homologação do acordo –, pois a redação anterior mencionava apenas o imediato recolhimento, exigindo que o Regulamento (Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999) detalhasse que isso deveria ser feito no dia 2 (dois) do mês seguinte ao da liquidação da sentença (art. 276, “caput”). Poderia, porém, ter ido além e deixar assente que não se pode iniciar a contagem de prazo sem que o sujeito passivo da obrigação tenha plena ciência da prolação da sentença de liquidação.

Por isso, pela existência de um prazo limite, as contribuições devidas e atualizadas pela taxa SELIC (art. 34 da Lei n. 8.212) não estarão sujeitas à multa de mora,

pois esta é gradativa, exigível somente para os recolhimentos efetuados após o vencimento, dentro do próprio mês ou a partir do mês seguinte. Nem se argumente que seria incoerente possibilitar a atualização monetária pela taxa SELIC e recusar a aplicação da multa de mora. A primeira permite apenas recompor os valores pelo índice previsto em lei para a atualização de débitos tributários; a segunda deve ser imposta quando o contribuinte, uma vez aperfeiçoado o crédito tributário com a sentença trabalhista, deixar de efetuar o recolhimento devido no prazo assinado em lei.

Conclui-se, portanto, que, salvo melhor juízo, de agora em diante, não mais é possível a interpretação de que a atualização deve ser a mesma utilizada para os cálculos trabalhistas até a liquidação da sentença.<sup>12</sup>

A única exceção se dá com relação aos acordos judiciais, pois dificilmente as partes discriminam os valores pagos de conformidade com o mês de competência. Usualmente, é pago apenas um montante a título de horas extras, por exemplo, mas não se discrimina o valor dessas horas extras mês a mês, o que permitiria uma adequada composição do salário-de-contribuição. Nesse caso, apenas por uma questão prática, os valores serão tributados

<sup>11</sup> A atualização do crédito devido à Previdência Social observará os critérios estabelecidos na legislação previdenciária (§ 4º do art. 879 da CLT).

<sup>12</sup> Opera-se a exegese autêntica, em regra, por meio de disposição geral, e, ainda que defeituosa, injusta, em desacordo com o verdadeiro espírito do texto primitivo, prevalece enquanto não a revoga o Poder Legislativo; é obrigatória, deve ser observada por autoridades e particulares. (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003)

de uma só vez, sem observar qualquer limite de contribuição.<sup>13</sup>

## REFERÊNCIAS

FELIPE, Jorge Franklin Alves. **Previdência social na prática forense**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976. v. I.

LAZZARI, João Batista; PEREIRA DE CASTRO, Carlos Alberto. **Manual de direito previdenciário**. 8.

ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

LEITÃO, André Studart; BALERA, Wagner (ccord.). **Previdência social comentada**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social: Plano de Custeio**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, São Paulo: Saraiva, 1980

<sup>13</sup> INSTRUÇÃO NORMATIVA MPS/SRP n. 3, DE 14 DE JULHO DE 2005 - DOU DE 15/07/2005 - Art. 132, § 3º - Na hipótese de não reconhecimento de vínculo, e quando não fizer parte do acordo homologado a indicação do período em que foram prestados os serviços aos quais se refere o valor pactuado, será adotada a competência referente à data da homologação do acordo, ou à data do pagamento, se este anteceder aquela.