

AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO

Ivan Kertzman*

1 – INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 20/98 trouxe a obrigatoriedade de execução das contribuições previdenciárias, de ofício, pela Justiça do Trabalho. Essa discutida e polêmica mudança, sem dúvida, ajudou a engordar os cofres previdenciários, ao mesmo tempo em que fortaleceu a Justiça Especializada, a qual passou a acumular a função de arrecadação tributária.

Em 2011, a arrecadação previdenciária oriunda da execução de ofício das contribuições previdenciárias alcançou a marca recorde de 2,0 bilhões de reais¹. Como consequência dessa forte arrecadação, a Justiça do Trabalho ganhou, sem dúvida, força no cenário político brasileiro.

Com a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas pelos Juízes do Trabalho, nova sistemática introduzida pela EC nº 20/98, ficou evidente a opção do legislador constituinte derivado de transformar a Justiça do Trabalho em um órgão com forte potencial arrecadatório.

Não se pode deixar de registrar que a Emenda Constitucional nº 20/98 foi o primeiro passo para a, hoje tão falada, ampliação de competência da Justiça

* *Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil; mestre em Direito Público pela UFBA; bacharel em Direito pela UCSAL; administrador de empresas pela UFBA; especialista em Finanças Empresariais pela USP; professor coordenador das especializações em Direito Previdenciário do JusPodivm (BA) e da Ciclo (SE); professor de Direito Previdenciário de Cursos de Especialização em Direito Previdenciário e de cursos preparatórios para concursos públicos; autor dos livros “Curso Prático de Direito Previdenciário” (Edições Juspodivm), “As Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho” (LTr), “A Desoneração da Folha de Pagamento” (LTr), “Para Aprender Direito”, volume de Direito Previdenciário (Editora Barros, Fischer & Associados), “Resumão Jurídico”, título de Direito Previdenciário (Editora Barros, Fischer & Associados); coautor do livro “Guia Prático da Previdência Social” (Edições JusPodivm); coautor dos livros “Salário-de-Contribuição – A Base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados” (Edições Juspodivm); coordenador do livro “Leituras Complementares de Previdenciário” (Editora Juspodivm).*

1 Número extraído da Análise da Seguridade Social 2011, elaborado pela ANFIP. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/publicacoes_livrosindex.php?t=3>. Acesso em: 16 dez. 2012

do Trabalho, que passou a ser vista com olhos bem menos críticos pelos órgãos que compõem a estrutura dos três Poderes.

A força da Justiça do Trabalho se revelou com a edição da Emenda Constitucional nº 45/05, que ampliou, ainda mais, a competência desta Instituição, passando a se manifestar sobre quase todas as relações de trabalho e não mais apenas sobre as relações empregatícias, como ocorria antes da EC nº 45/05.

O fato é que, com a Emenda Constitucional nº 20/98 e seus inúmeros reflexos pragmáticos para a justiça especializada, a execução das contribuições previdenciárias foi acatada pelos Magistrados. No início, é verdade, muito se discutiu acerca da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional, mas qualquer debate nesse sentido está completamente superado.

Nesse contexto, o objetivo deste artigo não é discutir nem analisar a evolução histórica de dispositivos e nem debater as questões já superadas e aceitas pelo senso comum. Propomos, então, uma abordagem prática sobre algumas discussões que ainda não estão pacificadas pela jurisprudência ou pela doutrina. Obviamente, por se tratar de um artigo, não será possível esgotar todos os pontos polêmicos relacionados ao tema. Dessa forma, selecionamos alguns pontos controvertidos, conforme segue:

- a) Fato Gerador das Contribuições Previdenciárias;
- b) Cobrança de Juros na Execução das Contribuições Previdenciárias;
- c) Decadência das Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho;
- d) Execução da Contribuição de Terceiros;
- e) Execução da Contribuição dos Segurados.

2 – FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A par de toda a polêmica doutrinária em torno da questão terminológica do termo “fato gerador”, utilizaremos, em consonância com o CTN, a definição de que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

De acordo com o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, “Entende-se por salário de contribuição: 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”.

Observe-se que a lei previdenciária dispõe que a base de cálculo da contribuição previdenciária são os rendimentos pagos, devidos ou creditados. Assim, mesmo que a parcela não tenha sido efetivamente paga, estando ela devida, há a necessidade de recolhimento de contribuição previdenciária.

Isso equivale dizer que o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com a prestação de serviço, momento em que a remuneração passa a ser devida.

No passado, muito se discutiu se realmente o fato gerador das contribuições previdenciárias era o trabalho. Alguns defendiam que o fato gerador era o pagamento da remuneração do trabalhador. Assim, só seriam devidas as contribuições previdenciárias depois de efetuado o pagamento da remuneração. Esse entendimento levava, em nossa opinião, à absurda conclusão de que se o empregador descumprisse a sua obrigação com o empregado, o Estado também estaria impedido de efetuar o lançamento da contribuição devida, pois não se teria aperfeiçoado o fato gerador da contribuição.

Com esse entendimento, o Direito Público ficava subordinado ao Direito Privado, vez que, se o trabalhador não exigisse o pagamento de sua remuneração, o Estado jamais poderia exigir o recolhimento do tributo.

Apesar de anos de discussão, o entendimento foi pacificado no sentido de que o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação de serviço e não o pagamento.

O art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91 reforça ainda mais a ideia de que o fato gerador da obrigação previdenciária é a prestação de serviço, ao dispor que a contribuição a cargo da empresa para o financiamento da seguridade social é de “20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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”.

Ocorre que, com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 e a consequente obrigatoriedade de execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho, as discussões renasceram.

É que muitos Magistrados Trabalhistas passaram a entender que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento ou a sentença. Na esfera da execução das contribuições na Justiça Laboral, a definição do fato gerador do tributo previdenciário gera uma série de implicações, que serão vistas no próximo capítulo.

O raciocínio que motiva certos Juízes Trabalhistas a entender que o fato gerador é o pagamento ou a sentença é, quase sempre, mais pragmático que teórico. Eles argumentam que, muitas vezes, da dívida de determinadas parcelas, o empregador só toma conhecimento com a leitura da sentença, não sendo possível exigir o cumprimento da obrigação previdenciária no ato da prestação do serviço.

Um exemplo apontado pelos que defendem essa tese é a condenação do empregador no pagamento de horas extras, provadas no processo por meio testemunhal. O Magistrado que entende que o fato gerador é o pagamento argumenta que o empregador só toma conhecimento de que aquelas horas extras são devidas após a leitura da sentença.

Outro exemplo seria a condenação do empregador no pagamento de diferença salarial por conta de deferimento de pedido de equiparação salarial. Nesse caso, também, advoga-se que o empregador não tinha conhecimento prévio dessa situação.

Não concordamos, contudo, com esse tipo de raciocínio, por entendermos que toda sentença trabalhista condenatória tem uma alta carga de declaração. Em verdade, ao condenar a empresa no pagamento de horas extras (não interessando, obviamente, o meio de prova que convenceu o magistrado), ou na equiparação salarial, a sentença declara que durante a relação laboral houve labor extraordinário não pago pelo empregador ou que houve situação de trabalho em que o trabalhador deveria estar percebendo igual remuneração àquela auferida pelo paradigma.

Declarando a existência dessas situações na sentença, nasce a ficção jurídica de que tais fatos declarados pelo juízo realmente ocorreram. Assim, tendo ocorrido, o empregador tinha ciência e deveria, por conseguinte, ter efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Lembramos que o já citado art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91 dispõe que a base de cálculo da contribuição previdenciária (salário de contribuição)

para o empregado e trabalhador avulso é 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.

Se a própria lei definiu que a base de cálculo é o trabalho, ao utilizar a palavra “devido”, o que leva alguns magistrados trabalhistas a entender que pode ser diferente?

É que o texto constitucional, ao falar da contribuição previdenciária patronal, no art. 195, I, dispõe que haverá contribuição do empregador 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”.

Alegam que os fatos geradores previstos na Constituição foram, pois, os rendimentos pagos ou creditados, não constando a expressão “devidos” que aparece na Lei. Mas, o que, de fato, significa a expressão constitucional “creditados”?

Defendem alguns que essa expressão faz alusão ao crédito contábil. Com essa interpretação, que, a nosso ver, não é compatível com o ordenamento jurídico vigente, o fato gerador só se aperfeiçoaria com o pagamento ou a contabilização dos valores.

Observe-se que, pelas normas e princípios contábeis, todos os valores devidos devem ser contabilizados nas contas de passivo da empresa. Tratamos, aqui, do Princípio da Competência, pilar das regras de contabilidade, que pode ser enunciado, de acordo com o professor Braulindo Costa da Cruz, da seguinte forma: “As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”².

Entender que a empresa, ao não efetuar a contabilização da dívida, faria com que o fato gerador da contribuição previdenciária não nascesse, seria contemplar o infrator; seria dizer que é possível beneficiar-se com a própria torpeza; seria premiar o ato ilícito.

Assim, a única interpretação que consideramos plausível para a expressão “creditada” é no sentido de que ela se refere ao crédito jurídico, ou seja, ao direito subjetivo do credor prestador de serviço de receber os valores devidos como contraprestação do trabalho executado.

2 CRUZ, Braulindo Costa da. *Manual de contabilidade*. Salvador: Juspodivm, 2009.

Dessa forma, quando o inciso I da Lei nº 8.212/91 acrescentou, em relação ao texto da Constituição, na definição da base de cálculo previdenciária, a palavra “devidos”, ele não extrapolou os limites constitucionais, mas simplesmente regulamentou e explicou o conteúdo do dispositivo constitucional. Acreditamos, pois, que o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 deve ser interpretado conforme a Constituição.

Os professores Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari trazem uma boa reflexão sobre o cotejo entre os textos constitucional e legal e sobre inclusão da palavra “devidos”. Vejamos:

“Nota-se, pelo cotejo dos dispositivos constitucional e legal pertinentes, que a hipótese de incidência indicada na Constituição (importância paga ou creditada) mereceu, na Lei de Custeio, a inserção de mais de um vocábulo (paga, devida ou creditada). Para alguns, tal inclusão seria inconstitucional, pois estar-se-ia estabelecendo nova hipótese, não contemplada no texto constitucional, por via de lei ordinária, vulnerando a exigência de lei complementar para tanto. Todavia, é nosso entendimento que a remuneração devida é a mesma que deve ser paga ou creditada ao segurado empregado, por se configurar em direito adquirido, tendo a norma legal apenas o condão de indicar que o fato imponible não se revela apenas no auferir remuneração, mas no fazer jus a ela, ainda que o empregador, violando a lei e o contrato de trabalho, deixe de remunerar corretamente o trabalhador, impedindo a invocação de que, não tendo o empregador feito qualquer pagamento de remuneração (como na hipótese de mora salarial), nenhuma contribuição seria devida, nem pelo mesmo, nem pelo segurado, em relação ao mês em que não houve pagamento. Ademais, tal raciocínio seria por demais prejudicial ao segurado, pois no cômputo do salário de benefício, haveria lacunas no seu tempo de contribuição, relativamente aos mesmos que não foi vertida contribuição, ou esta foi feita a menor, por infração à norma trabalhista, beneficiando, por conseguinte, o infrator da norma.”³

Na mesma linha, Célio Rodrigues da Cruz afirma que “a expressão ‘creditados’, que foi adotada no art. 195 da Constituição Federal de 1988, significa remuneração devida, uma vez que a aquisição do direito aos rendimentos do

3 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 11. ed. rev. e atual. São José: Conceito, 2009. p. 256.

trabalho surge com a prestação do serviço, independentemente do registro contábil ou de efetivo pagamento”⁴.

Para reforçar ainda mais o entendimento de que o fato gerador da contribuição previdenciária é a efetiva prestação de serviço, trazemos à tona as palavras do professor Wladimir Novaes Martinez:

“Em princípio, aquela medida é a remuneração, mas não se tem estabelecido a quitação de o valor ser o ato aperfeiçoador da obrigação fiscal. O pagamento, *per se*, não é geratriz 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 seu pagamento.

Essa histórica abstenção normativa deve-se à periodicidade institucional exacional evocada, cuidar-se de ônus de trato sucessivo institucionalizado há oito décadas a ser mensal, no mais comum dos casos.

Parte da contribuição, a do segurado, é descontada da remuneração auferida, e isso, usualmente, acontece quando do seu pagamento, sem, entretanto, isoladamente, o ato de desembolso da empresa definir a nuclearidade da hipótese de incidência.

Pode suceder de o obreiro, por variados motivos, jamais receber a remuneração devida (v.g., deixar espontaneamente de fazê-lo, a empresa falir, renunciar em acordo trabalhista ou outra impossibilidade material ou formal). Exemplifica-se o raciocínio: se o empregador paga o valor abaixo do salário-mínimo, para quem trabalha 220 horas por mês (a diferença, evidentemente, é seu direito inalienável), a incidência recairá sobre o salário-mínimo, importância não necessariamente auferida ou contabilmente creditada, talvez nunca paga. 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-se o crédito, mesmo que não contabilizado, melhor dizendo, o direito, prescindindo-se da efetiva integração do montante no patrimônio do obreiro ao tempo da prestação de serviços. Mas claro está, instaurado o dissídio quanto à sua validade, só após sua definição enunciativa, situando-se na época do trabalho.”⁵

4 CRUZ, Célio Rodrigues da. Execução das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho. In: CHAVES, Luciano Athayde; STERN, Maria de Fátima Coêlho Borges; NOGUEIRA, Fabrício Nicolau dos Santos (Org.). *Ampliação da competência da justiça do trabalho*. São Paulo: LTr, 2009. p. 95.

5 MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Manual de direito previdenciário*. Tomo II – Previdência Social. 2. ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 232-233.

Um exemplo que pode deixar clara a incompatibilidade entre o entendimento de que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento da empresa que deixa de pagar os últimos seis salários do seu empregado, e este vai buscar a satisfação do seu direito na Justiça Laboral. Antes de proferida a sentença, adentra a empresa um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a missão de fiscalizar o correto cumprimento das obrigações previdenciárias. Detectando o Auditor a dívida da empresa de seis meses de remuneração de seu empregado, deve ele cobrar as contribuições sobre estes valores, ressaltando-se que a dúvida sobre o fato gerador das contribuições previdenciárias é específica, apenas, aos processos trabalhistas.

Efetuada a cobrança do crédito, como o Juiz Trabalhista deve proceder no ato de execução das contribuições previdenciárias decorrentes de sua sentença? Obviamente, o juiz deve abster-se de executar as contribuições, vez que elas já foram exigidas pelo Fisco. Mas como, se o fato gerador somente se aperfeiçoou depois de efetuado o pagamento no âmbito da Justiça do Trabalho? Percebe-se, nesse exemplo, a falta de sustentação para a defesa de que o fato gerador é o pagamento.

Ainda mais grave é a incoerência que inevitavelmente ocorre na execução das contribuições previdenciárias nas Varas em que o juiz entende que o fato gerador destas é o pagamento. Ora, quando o Magistrado condena o reclamado no pagamento das parcelas devidas, o pagamento ainda não ocorreu, somente se materializando na fase de execução. Assim sendo, para manter-se coerente ao pensamento de que o pagamento é o fato gerador da obrigação previdenciária, primeiramente o juiz deveria executar o crédito do empregado e, uma vez obtendo sucesso, iniciar a execução das contribuições previdenciárias. Nesse caso, teríamos, absurdamente, duas execuções em um único processo, sendo a segunda totalmente dependente do sucesso da primeira.

Por esse motivo, alguns Magistrados, inovando o ordenamento jurídico, alegam que o fato gerador da contribuição previdenciária é a sentença, podendo, assim, a execução ser iniciada a partir desse momento. Considerar que o fato gerador da contribuição previdenciária na esfera trabalhista é a sentença do Juiz Laboral, é o mesmo que dizer que a contribuição executada na Justiça do Trabalho é espécie tributária distinta do tributo previdenciário cobrado pela atividade fiscal ou recolhido espontaneamente. Acreditamos que essa tese não encontra guarida no nosso ordenamento jurídico.

O professor Fábio Zambitte Ibrahim ratifica o entendimento de que o fato gerador é a prestação de serviço, em uma passagem de sua obra:

“Por óbvio, não é o momento da decisão judicial, haja vista a inexistência em lei desta hipótese de incidência. O fato de a decisão judicial reconhecer o débito trabalhista não traz a obrigação previdenciária, pois esta surge desde o momento no qual a remuneração é devida, ou seja, na época de prestação do serviço (art. 22 da Lei nº 8.212/91). A sentença meramente declara tais valores, daí, portanto, o momento da prestação de serviço ser aquele no qual surge o ônus da cotização securitária.”⁶

Do ponto de vista jurisprudencial, esse tema tem sido imensamente debatido. Como dissemos anteriormente, fora da Justiça Trabalhista, foi pacificado o entendimento de que o fato gerador da contribuição previdenciária é a efetiva prestação do serviço. Esse é o posicionamento já sedimentado no STJ, conforme se depreende do acórdão abaixo transcrito:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABO-NO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL.

1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio-pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ.

2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento.

3. Recursos Especiais não providos.” (STJ, 2ª Turma, REsp 712.185/RS, Relator Herman Benjamin, unânime, julgado em 01.09.09, DJe 08.09.09)

Já em relação ao debate acerca do fato gerador da contribuição previdenciária no âmbito da Justiça do Trabalho, o tema se torna bastante polêmico. Isso nos faz refletir o quanto soa estranho o tema ter sido pacificado nas execuções fora da Justiça Laboral e ser alvo de grande debate no enfoque trabalhista. Será que existem duas contribuições previdenciárias? É possível entender que o fato gerador para a execução trabalhista é o pagamento, e para a execução na Justiça Federal é a prestação de serviço? Obviamente que não.

6 IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 15. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus. 2010. p. 762-763.

Para demonstrar a controvérsia acerca do tema no âmbito trabalhista, colacionamos duas recentes decisões contraditórias do Tribunal Superior do Trabalho. Vejamos:

“Processo: RR – 3300-17.2009.5.02.0052 Data de Julgamento: 24.03.2010, Relatora Ministra: Dora Maria da Costa, 8ª Turma, Data de Divulgação: DEJT 30.03.2010.

(...) Por outro lado, importante ressaltar que o fato gerador da contribuição previdenciária nasce quando é paga, creditada ou devida a remuneração destinada a retribuir o trabalho, nos exatos termos do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91. (...)

(...) Nesse sentido tem decidido o C. TST, *verbis*:

PROC. Nº TST-RR-582/2001-041-24-40.2. Acórdão 3ª Turma. COMPETÊNCIA MATERIAL DA JUSTIÇA DO TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EXECUÇÃO *EX OFFICIO* LIDE PREVIDENCIÁRIA E LIDE TRABALHISTA. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO. ACORDO JUDICIAL. DECISÃO HOMOLOGATÓRIA. RECONHECIMENTO DO VÍNCULO DE EMPREGO. 1. A competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições sociais sobre as sentenças que proferir limita-se às hipóteses em que for configurada a exequibilidade do tributo, ou seja, quando delineados todos os elementos para o cálculo do crédito previdenciário, a saber: sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador e base de cálculo. 2. O sujeito ativo do crédito previdenciário será sempre o INSS, que exerce a atribuição constitucional de arrecadar a contribuição social, e o passivo, os integrantes da relação trabalhista. Sob essa perspectiva, ganha especial interesse para a fixação da competência da Justiça do Trabalho o exame do fato gerador e da base de cálculo das contribuições previdenciárias. 3. O fato gerador da obrigação de Contribuir para a Previdência Social origina-se quando é (i) paga, (ii) creditada ou (iii) devida a remuneração destinada a retribuir o trabalho (art. 22, I, da Lei nº 8.212/91). Na hipótese da remuneração devida, o fato gerador da obrigação de contribuir para a Previdência Social nasce simultaneamente com o direito objetivo à percepção da remuneração. 4. Com a celebração de acordo judicial ou extrajudicial, a obrigação decorrente do ajuste faz as vezes da obrigação trabalhista originária. Assim, o dever de o empregador adimplir o crédito trabalhista não mais deriva, de forma direta, da relação de trabalho originalmente vigente, mas, sim, do acordo celebrado com o empregado. Assim, a contribuição social deve ser calculada sobre o montante das

parcelas remuneratórias acordadas, e não sobre a remuneração a que originalmente tinha jus o empregado. 5. Quando proferida sentença declaratória que homologa acordo judicial, o fato gerador da contribuição previdenciária decorre do acordo celebrado entre as partes, e não propriamente da sentença. Isso porque, nesse caso, a decisão judicial apenas ratifica os termos do ajuste, atestando sua legalidade e conferindo-lhe os efeitos da coisa julgada material, sem influir na substância das prestações acertadas. Essas prestações, assim como a contribuição social, passam a ser devidas a partir da celebração do acordo (...)"

Em sentido diametralmente oposto:

“Processo: AIRR – 153940-48.2002.5.02.0029 Data de Julgamento: 02.09.09, Relatora Ministra: Maria Doralice Novaes, 7ª Turma, Data de Divulgação: DEJT 11.09.09.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. PAGAMENTO DO CRÉDITO DEVIDO AO EMPREGADO. ÓBICE DA SÚMULA Nº 333 DO TST. 1. O fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento do crédito devido ao empregado e não a data da efetiva prestação dos serviços, sendo que os juros e a multa moratória incidirão apenas a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença, consoante jurisprudência consolidada desta Corte (TST-AIRR-333/2005-013-03-40.6, Rel. Min. Lelio Bentes Corrêa, 1ª Turma, DJ de 29.08.08; TST-AIRR-3.569/1997-016-12-40.3, Rel. Min. Simpliciano Fernandes, 2ª Turma, DJ de 06.02.09; TST-AIRR-782/2001-126-15-41.2, Rel. Min. Carlos Alberto, 3ª Turma, DJ de 13.02.09; TST-RR-668/2006-114-15-40.4, Relª Minª Maria de Assis Calsing, 4ª Turma, DJ de 20.02.09; TST-RR-729/2002-022-03-40.1, Rel. Min. Emmanoel Pereira, 5ª Turma, DJ de 17.10.08; TST-RR-11/2005-029-15-85.5, Rel. Min. Aloysio Corrêa da Veiga, 6ª Turma, DJ de 12.12.08; TST-AIRR-678/2006-114-15-40.0, Rel. Min. Caputo Bastos, 7ª Turma, DJ de 03.10.08; TST-AIRR-1.404/2005-105-03-40.1, Relª Minª Dora Maria da Costa, 8ª Turma, DJ de 28.11.08), incidindo, portanto, sobre o apelo que sustenta tese contrária o óbice da Súmula nº 333 do TST. 2. Ademais, os dispositivos constitucionais apontados como malferidos na revista (arts. 5º, II, 37, 114, VIII, e 195, I, *a*, da CF, 22, 30, 34 e 35 da Lei nº 8.212/91) não disciplinam a matéria de forma específica, atraindo o óbice do art. 896, *c*, da CLT. Agravo de instrumento desprovido.”

Curiosamente, em recente julgado do Recurso Extraordinário 569.056, no qual ficou decidido com reconhecimento de repercussão geral que a execução das contribuições previdenciárias no âmbito da Justiça do Trabalho deve-se resumir ao objeto da condenação, o Ministro Menezes Direito expressou na fundamentação do seu voto que o fato gerador da contribuição previdenciária é o crédito ou o pagamento, entendendo ser inconstitucional a fixação do fato gerador como sendo a prestação de serviços.

Vejamos trecho do voto em que o Ministro Menezes Direito comenta e discorda da jurisprudência já pacificada no Superior Tribunal de Justiça:

“Em verdade, a conclusão a que chegou a decisão no sentido de que o fato gerador é a constituição da própria relação trabalhista inova em relação ao que foi previsto na lei e até na Constituição. Segundo o inciso I, *a*, do art. 195, a contribuição social do empregador incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, com ou sem vínculo empregatício.

Ora, seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos os rendimentos do trabalho. É sobre esta folha periódica ou sobre estas remunerações periódicas que incide a contribuição. E 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. Mas, tampouco, se cuida de um tributo sobre o trabalho prestado ou contratado, a exemplo do que se dá com a propriedade ou o patrimônio, reconhecido na mera existência da relação jurídica.

Como sabido, não é possível, no plano constitucional, norma legal estabelecer fato gerador diverso para contribuição social de que cuida o inciso I, *a*, do art. 195 da Constituição Federal.

O receio de que, sendo o nosso sistema de previdência social contributivo e obrigatório, a falta de cobrança das contribuições nas circunstâncias pretendidas pelo INSS não pode justificar toda uma argumentação que para atingir o seu desiderato viole o art. 195 da Constituição e ainda passe ao largo de conceitos primordiais do Direito Processual Civil, como o princípio da *nulla executio sine titulo*, e do Direito das Obrigações, como os de débito e responsabilidade (*Shuld* e *Haftung*) que,

no Direito Tributário, distinguem virtualmente a obrigação do crédito tributário devidamente constituído na forma da lei.”

Com todo respeito que merece a decisão da Corte Maior, discordamos da fundamentação ali exposta. Note-se que, no primeiro parágrafo transcrito, o Ministro Menezes Direito afirma que a definição do fato gerador, como sendo a prestação de serviços, violaria o texto constitucional e a lei.

Já demonstramos, exaustivamente, que o texto legal (arts. 22, I, e 28, I) traz a palavra “devidos”, firmando o posicionamento de que o fato gerador é o efetivo direito ao recebimento da remuneração, o que ocorre no momento da prestação de serviço. Assim, não há que se cogitar a existência de qualquer violação ao texto legal.

Quanto à violação ao texto constitucional, o Ministro Menezes Direito não analisou, no nosso entendimento, o real significado da expressão “creditados”. A que crédito a Constituição Federal se refere? Se for o crédito contábil, como já mencionamos anteriormente, teríamos verdadeira premiação ao infrator, que se beneficiaria da própria torpeza, ao não atender a legislação e aos princípios contábeis.

A discussão sobre o fato gerador da contribuição previdenciária é essencial para o desenvolvimento deste trabalho, e por diversas vezes retornaremos a este ponto para justificar os nossos posicionamentos sobre os temas polêmicos relativos à execução das contribuições previdenciárias.

3 – INCIDÊNCIA DE JUROS

Outra questão bastante controvertida refere-se à cobrança de juros na execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho.

É sempre importante relembrarmos o dispositivo constitucional, desta vez enfocando o tema ora em análise:

“Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

(...)

VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus *acréscimos legais*, decorrentes das sentenças que proferir.” (grifos nossos)

Vê-se que o texto constitucional já albergou a possibilidade de executar também os *acréscimos legais* das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças promovidas na Justiça do Trabalho.

A dúvida reside em qual taxa referencial deve-se adotar para que seja promovida tal execução. Vejamos o que diz o art. 879, § 4º, da CLT, acrescentado pela Lei nº 10.035/00:

“§ 4º A atualização do crédito devido à Previdência Social observará os critérios estabelecidos na legislação previdenciária.”

A sistemática de cálculo dos juros moratórios referentes às contribuições previdenciárias foi alvo de profunda alteração, com a publicação da Medida Provisória nº 449, de 03.12.08. A partir desta MP, que revogou o art. 34 da Lei nº 8.212/91, os juros passaram a ser regulamentados pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, unificando a sistemática para todos os tributos arrecadados pela RFB – Receita Federal do Brasil.

Assim, sobre os débitos previdenciários e os referentes a contribuições para outras entidades e fundos (“terceiros”), incidirão juros de mora calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo, até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês de pagamento.

A grande alteração promovida pela MP nº 449 foi que, antes da sua publicação, os juros eram calculados à razão de 1%, no mês de vencimento, Selic, nos meses intermediários, e 1%, no mês de pagamento. Com a nova regulamentação, não há incidência de juros no mês de vencimento.

Os juros de mora pagos pelas empresas não podiam ser inferiores a 1% ao mês, ou seja, quando a taxa mensal Selic era inferior a 1%, os juros cobrados deviam atingir este percentual. Ocorre que o Decreto nº 6.224, de 04.10.07, revogou o § 1º do art. 239 do RPS, que dispunha sobre a impossibilidade de cobrança de taxa de juros inferiores a 1%. Assim, a partir deste Decreto, a Selic deve ser utilizada mesmo nos meses em que ela for inferior a 1%.

A dúvida persiste em relação ao momento inicial da incidência dos juros. Alguns juízes, partindo da premissa de que o fato gerador da contribuição previdenciária nas reclamatórias trabalhistas é o pagamento, acreditam que devem ser cobrados os juros somente a partir desse momento.

Como acreditamos que o fato gerador é o trabalho, os juros devem retroagir, sendo cobrados a partir do mês de prestação do serviço. Se assim não fosse, haveria locupletamento por parte do devedor, que deixou de pagar os créditos previdenciários em data correta.

O professor Fábio Zambitte Ibrahim compartilha da mesma opinião:

“Pessoalmente, não vejo amparo legal para esta concepção, pois não há qualquer dispositivo legal que preveja a sentença como fato gerador de contribuição previdenciária. A atribuição de competência à Justiça do Trabalho para executar tais exações não tem o condão de postergar o fato imponível, sob pena mesmo de beneficiar os empregadores que pagaram a destempo a contribuição social devida.”⁷

A jurisprudência, todavia, é oscilante no tange este tema. Vejamos:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA EXECUÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Restou consignado no *decisum* não prosperar a pretensão da agravante para que sejam cobrados multa moratória e juros pela taxa Selic a partir das competências dos meses da prestação dos serviços, porque não houve atraso a ser imputado à executada, uma vez que, citada para pagamento, efetuou o depósito da quantia correspondente ao total do crédito trabalhista. Logo, essa decisão não ofende os dispositivos constitucionais indicados. O recurso de revista em processo de execução somente é cabível quando evidenciada ofensa direta e literal a dispositivo constitucional, nos termos do art. 896, § 2º, da CLT e da Súmula nº 266 do TST, o que não ocorreu na hipótese.” (AIRR-681/2002-076-15-4, Rel. Min. Vieira de Mello Filho DJ 31.10.08)

“PROC. Nº TST-RR-721/2006-051-12-00.0

(...)

b) FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA. Tese Regional: 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, a teor dos arts. 22 e 34 da Lei nº 8.212/91 (fls. 157-159).”

Pelos julgados do TST, percebe-se que no âmbito dos Tribunais Regionais a discussão está longe de ser pacificada.

7 IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 15. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2010. p. 763.

4 – DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO

Recentemente, o prazo decadencial para exigência das contribuições previdenciárias sofreu forte alteração. De acordo com a redação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 (já revogado pela LC nº 128/08), o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extinguiu-se após 10 anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

O prazo de decadência previdenciária de 10 anos, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, sempre foi objeto de inúmeros questionamentos. Isso porque o art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, *prescrição e decadência de tributos*.

A Lei nº 8.212/91 não é uma lei complementar, mas ordinária. A doutrina majoritária, a partir de determinado momento, passou a entender que o prazo aplicável deveria ser o do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, que tem *status* de lei complementar, definido em cinco anos, contados da mesma forma.

No âmbito dos tribunais, existiam, predominantemente, três posicionamentos acerca do tema, em relação ao prazo de 10 anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91:

1) *Inconstitucional* – afronta diretamente o texto constitucional do art. 146, III, *b*, que dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especificamente sobre prescrição e decadência;

2) *Constitucional* – “prazo” não é norma geral de Direito Tributário. Nesse caso, quando a Constituição delegou à lei complementar a missão de tratar de normas gerais de prescrição e decadência, o que deveria ficar restrito a este instrumento normativo seria a forma de contagem de prazo, podendo a definição do prazo ser feita por lei ordinária;

3) *Constitucional* – o prazo de cinco anos previsto no CTN deve prevalecer para a decadência, mas este prazo somente começaria a correr após a homologação tácita. Assim, o Fisco teria o prazo de 5 anos depois da ocorrência do fato gerador para lançar o tributo, após o qual se daria a homologação tácita,

iniciando-se o prazo de 5 anos para a decadência do direito de exigir o tributo. Na prática, de acordo com este posicionamento, o prazo decadencial seria de 10 anos (5 para a homologação tácita + 5 para a decadência).

Sempre defendemos o primeiro posicionamento, por entendermos que os argumentos que consideram constitucional o prazo não são convincentes, procurando apenas preservar os créditos tributários já constituídos. Prescrição e decadência são justamente os *prazos* para o exercício dos direitos de cobrar e de lançar o crédito tributário.

Até meados de 2008, diversas decisões da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça – STJ pacificaram o entendimento sobre a inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 anos definido no art. 45 da Lei nº 8.212/91. As decisões, contudo, somente tiveram eficácia *inter partes*.

O STF nunca havia se manifestado sobre esta questão, até que, em junho de 2008, julgou diversos Recursos Extraordinários, posicionando-se no sentido de que o prazo decadencial de 10 anos, que estava previsto na Lei nº 8.212/91, é inconstitucional, devendo prevalecer o prazo de 5 anos do Código Tributário Nacional. Esses julgamentos culminaram na edição da Súmula Vinculante nº 8, de 12.06.08, com a seguinte redação:

“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Note-se que as Súmulas Vinculantes são de aplicação obrigatória a toda estrutura judiciária, assim como à própria Administração Pública direta ou indireta, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 103-A da CF/88).

Assim, na prática, a Receita Federal passou a exigir as contribuições previdenciárias, considerando o prazo decadencial de 5 anos para constituir seus créditos. Dessa forma, o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

A constituição do crédito tributário deve seguir algumas formalidades. Enumeramos algumas informações que devem constar do lançamento:

1) A identificação do sujeito passivo;

- 2) A descrição dos fatos e a base de cálculo;
- 3) O montante da contribuição;
- 4) O nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do Auditor-Fiscal;
- 5) A competência a que o lançamento se refere.

Havendo erro no preenchimento de alguma dessas informações, ocorre o vício formal, e o crédito deve ser anulado. A decadência será contada a partir da data em que se tornar definitiva a decisão da anulação.

De toda forma, passados esses 5 anos, a Previdência Social não pode mais exigir o recolhimento de valores. Por isso, muitas empresas costumam aguardar, durante o prazo decadencial, para requerer Certidão Negativa de Débito para baixa da empresa ou para averbação de obra de construção civil.

Essa forma de contagem de prazo, prevista no art. 173 do CTN (primeiro dia do exercício seguinte...), é aplicável apenas ao lançamento de ofício do crédito tributário. Caso o lançamento do tributo seja efetuado por homologação, o prazo de 5 anos deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN. Assim, expirado o prazo de 5 anos sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento, e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Note-se que o tributo previdenciário é lançado por homologação, vez que o contribuinte declara o valor na GFIP e efetua o recolhimento das contribuições previdenciárias, ficando, este, sujeito à conferência posterior do Fisco. Assim, se o contribuinte efetuou o pagamento das contribuições de determinado mês, mesmo de forma inexata, o prazo decadencial de 5 anos deve iniciar-se a partir do fato gerador.

E no âmbito da execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho, há que se falar em ocorrência da decadência?

Essa pergunta é bastante complexa e nos remete a sempre presente discussão acerca do fato gerador da contribuição previdenciária. Se considerarmos o fato gerador da contribuição previdenciária o pagamento, jamais haveria ocorrência de decadência, vez que o crédito seria constituído ao mesmo tempo de sua liquidação. Vimos que os que defendem essa tese costumam executar os juros, a partir da data fixada pela sentença para o pagamento do crédito.

Por outro lado, se considerarmos o fato gerador da contribuição previdenciária o trabalho, os juros devem ser cobrados a partir da prestação de serviço, e, por coerência, devemos entender que o prazo decadencial começa a correr a partir do mês de prestação do serviço.

Observe-se que com o entendimento de que o fato gerador da contribuição previdenciária é o trabalho (por nós adotado), muitos créditos oriundos das sentenças trabalhistas estariam integralmente decadentes no momento da execução. Se, por exemplo, o julgamento de uma lide em primeira instância tardasse mais de 5 anos, certamente todos os créditos previdenciários seriam trágados pela decadência.

Ora, o Estado independe da Justiça do Trabalho para constituir os seus créditos. Sendo assim, as ações laborais não têm o condão de alterar a forma de contagem do prazo decadencial, sendo aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, devendo o prazo ser contado, em regra, a partir da ocorrência do fato gerador.

Exemplificando: digamos que um empregado ajuíze ação trabalhista contra o seu ex-empregador, alegando que recebia, durante o vínculo laboral, valor inferior ao piso salarial definido em convenção coletiva. Durante o trâmite do processo, a empregadora sofreu uma fiscalização da Receita Federal do Brasil em que foi constatado o fato narrado. O Auditor, valendo-se do art. 28 da Lei nº 8.212/91 apurou os créditos previdenciários com base no valor do piso salarial, desprezando o valor efetivamente pago. Vejamos a autorização normativa para este procedimento:

“Art. 28, § 3º, da Lei nº 8.212/91:

O limite mínimo do salário de contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês.”

Saliente-se que a definição da base de cálculo da contribuição previdenciária, por si só, já autoriza o Fisco a cobrar a contribuição previdenciária com base nas parcelas devidas, caso sejam diferentes das efetivamente pagas.

Lei nº 8.212/91, 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.

A Procuradoria-Geral da União, muito embora venha defendendo sistematicamente que os juros devam ser executados a partir do fato gerador, de forma absolutamente incoerente, tem entendido que o prazo decadencial é iniciado a partir da fixação da data para liquidação do crédito.

Consideremos que o fato gerador da contribuição previdenciária é sempre a prestação do serviço, seja para o início da contagem decadencial, seja para a incidência dos juros moratórios.

Saliente-se, mais uma vez, que a contribuição previdenciária é um tributo lançado, em regra, por homologação, pois o contribuinte deve declarar os valores devidos ao Fisco, por meio do preenchimento da GFIP, ficando os valores lançados sujeitos à homologação por parte do órgão arrecadador (art. 150, § 4º, do CTN). Assim, em geral, o prazo decadencial para cobrança das contribuições previdenciárias nas ações trabalhistas deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Não se pode, todavia, considerar que haja homologação tácita de lançamento de contribuição previdenciária quando os valores devidos sequer tenham sido declarados em GFIP. Constituindo tal declaração o próprio lançamento, se esta não for feita, tem-se que o crédito tributário não é lançado e, por consequência, não há que se falar em homologação tácita. Então, para as contribuições previdenciárias decorrentes de créditos trabalhistas que não foram declarados ao Fisco, não se pode cogitar do lançamento por homologação e da aplicação do prazo a partir do fato gerador.

Resta então considerar que, nessa situação, para a constituição do crédito tributário, deve ser utilizado o lançamento de ofício, vez que, como já explicitado, não houve lançamento por homologação e, conforme o art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial de 5 anos deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado. Isso ocorreria, por exemplo, nos casos em que o contribuinte não entrega o documento declaratório (GFIP), não havendo qualquer valor a ser homologado pelo Fisco.

Assim, o marco inicial da contagem do prazo decadencial nas ações trabalhistas, em regra, deve ser o fato gerador. Se, todavia, a matéria discutida na Justiça do Trabalho for decorrente de uma situação em que o tributo não se sujeitou à homologação pelo Fisco, devido à intenção deliberada por parte do contribuinte de tentar esconder da entidade fiscalizadora a ocorrência do fato

gerador, fato este que deve ser alegado e comprovado pela União, o marco inicial deve ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 173, I, do CTN).

Deve ser ressaltado, ainda, que o STJ tem sustentado que, mesmo na hipótese de o empregador não declarar a totalidade da contribuição previdenciária devida, poderia haver lançamento por homologação, se este tivesse agido de boa-fé. Assim, aplicando-se analogicamente o entendimento do STJ à Justiça do Trabalho, na situação em que o contribuinte, de boa-fé, declarou e pagou a contribuição previdenciária que entendia devida, relacionada à remuneração pelo trabalho de determinado empregado, e que, posteriormente, é surpreendido com uma demanda trabalhista em que se discutem fatos geradores não evidentes e que, obviamente, de acordo com o princípio da boa-fé objetiva, não se poderia exigir do contribuinte médio que se conhecesse antecipadamente aquela situação, o marco inicial para a contagem que deve ser utilizado é o fato gerador, pois teria havido homologação tácita do lançamento (art. 150, § 4º, do CTN).

Como exemplo dessa situação, poderíamos citar a discussão de horas extras que foram decididas com base em prova testemunhal ou a sentença que reconheceu valor devido, em decorrência de equiparação salarial, ou, ainda, a condenação em pagamento de parcelas devido à aplicação de convenção coletiva diversa da que o empregador entendia ser aplicável.

Entendemos, no entanto, que diferentemente do quanto sustentado pelo STJ, não existem erros escusáveis, não se podendo chancelar a atitude do empregador que deixa de conceder direitos trabalhistas ao trabalhador. Ademais, o entendimento da Corte Superior traz enorme insegurança jurídica, introduzindo critério extremamente subjetivo de análise do que seja erro escusável, ou não, do contribuinte. Dessa forma, acreditamos que o lançamento por homologação somente ocorre em relação aos valores efetivamente declarados em GFIP.

No processo trabalhista, todavia, na maioria das vezes não é possível identificar se o fato gerador foi ou não declarado previamente. Dessa forma, entendemos que o prazo de decadência deve ser contado a partir do fato gerador (ou seja, a prestação de serviço), pois no Direito Tributário, na dúvida, deve prevalecer a melhor interpretação para o contribuinte.

Outra questão bastante relevante quando falamos em decadência das contribuições previdenciárias executadas na Justiça do Trabalho é a relacionada ao marco final da contagem desse prazo.

Sabe-se que o objetivo da decadência é o de privilegiar a segurança jurídica, evitando-se que se imponham obrigações eternas a devedores que não

tiveram os seus débitos exigidos por longo período pelos respectivos credores. A partir do momento que o crédito passa a ser exigido, não há mais que se falar em decadência.

Há quem entenda que a contagem decadencial é encerrada com a sentença inicial de conhecimento. Outra corrente defende que o marco final do prazo é a decisão que homologa os cálculos da liquidação ou a sentença, quando esta for líquida.

Os que entendem que a decadência só deixa de ser contada a partir da decisão que homologa os cálculos da liquidação, se baseiam no fato de que o lançamento, de acordo com o art. 142 do CTN, é o ato em que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário mediante o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente determinar a matéria tributável, *calcular o montante do tributo devido*, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como, para que o lançamento seja efetuado pela autoridade administrativa, é exigido o cálculo do montante devido, analogicamente, os seguidores dessa corrente argumentam que o momento em que o montante do tributo devido é conhecido, é na decisão que homologa os cálculos.

Apesar de reconhecermos como bastante coerente essa construção analógica, não entendemos que ela reflita o melhor posicionamento sobre a matéria.

Afirmamos isso devido ao fato de que a Constituição Federal atribuiu competência aos Juizes do Trabalho para executarem de ofício as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças que proferirem. Assim, uma vez proferida a sentença de conhecimento em primeiro grau, é atraída a competência relativa à execução das contribuições, que serão apuradas em momento posterior.

Adotando-se esse raciocínio, podemos facilmente concluir que, uma vez prolatada a sentença de primeira instância, o Fisco deixa de ter o direito de constituir os créditos previdenciários decorrentes daquela decisão, já que teria havido uma “prevenção” do juízo, relativa à matéria da execução das contribuições.

Ora, se a autoridade fiscal não pode mais efetuar a cobrança das contribuições previdenciárias, a partir da sentença de primeira instância, como poderíamos imaginar que a decadência continua a correr até a decisão que homologa os cálculos?

Observe-se que, se o marco final fosse a decisão que homologa os cálculos, entre a sentença de primeira instância e tal decisão, haveria um vácuo em

que o crédito não poderia ser exigido pelo Fisco e também ainda não estaria apto a ser exigido pela Justiça do Trabalho. Esse raciocínio é falho, não podendo a decadência continuar correndo, sem que o credor tenha mais o direito de exigir o seu crédito.

Dessa forma, torna-se evidente que o marco final da decadência é a data de publicação da sentença de conhecimento de primeira instância. Para reforçar ainda mais essa tese, lembramos que o art. 173, parágrafo único, do CTN dispõe que a decadência é extinta por qualquer ato preparatório indispensável ao lançamento. Assim, a sentença de conhecimento não líquida pode ser equiparada a um ato preparatório para a cobrança da contribuição devida.

Em síntese: entendemos que no processo trabalhista o juiz só deve executar as contribuições previdenciárias devidas nos 5 anos anteriores da data da publicação da sentença de primeira instância. Os fatos geradores anteriores a este período estão decaídos.

5 – EXECUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS

A Constituição Federal, no seu art. 240, dispõe que é possível instituir a cobrança de contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinada às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical.

Já o art. 212, § 5º, da Constituição menciona a contribuição social do salário-educação como fonte de financiamento adicional para o ensino fundamental público.

Todas essas contribuições são chamadas de contribuições para outras entidades e fundos, conhecidas também como contribuições para terceiros.

A contribuição para “terceiros” é incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empregados e segurados avulsos que prestem serviços à empresa. Estas entidades, entre outras, são:

- FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (salário-educação);
- INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária;
- SESI – Serviço Social da Indústria;
- SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial;
- SESC – Serviço Social do Comércio;

DOCTRINA

- SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas;
- SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte;
- SEST – Serviço Social do Transporte;
- SESCOOP – Serviço Social das Cooperativas;
- SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;
- DPC – Diretoria de Portos e Costas;
- Fundo Aeroviário.

Como a maioria dessas entidades inicia as suas siglas com a letra “S”, é bastante comum chamar-se popularmente essas instituições de Sistema “S”.

Atente-se para o fato de que estas contribuições não são receitas da Seguridade Social e, muito menos, da Previdência Social. Ocorre que, como é utilizada a mesma base de cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, a SRFB recebeu a missão legal de arrecadar, fiscalizar e cobrar essas contribuições, repassando-as, posteriormente, para cada entidade (art. 3º da Lei nº 11.457/07).

Por esse serviço, a Previdência Social é remunerada com o percentual de 3,5% do montante arrecadado, exceto sobre o salário-educação (FNDE), cujo percentual destinado à previdência é de 1%. Essa remuneração será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – Fundaf, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17.12.75 (art. 3º, § 4º, da Lei nº 11.457/07).

Obviamente, as empresas não são obrigadas a recolher contribuições para todas as entidades e fundos mencionados. Elas devem efetuar recolhimentos para os “terceiros”, a depender de suas atividades. Essa relação é definida no Anexo XIX da IN SRP nº 003/05 – Tabela de Códigos FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), que lista todas as atividades possíveis e o respectivo código do FPAS.

Com esse código, a empresa pode saber quais são as entidades para as quais deve efetuar recolhimento de contribuições. A listagem que relaciona o código FPAS com as entidades e respectivas alíquotas pode ser encontrada no Anexo II da IN SRP nº 003/05.

As empresas de telecomunicação, por exemplo, são enquadradas no código FPAS 507, devendo, assim, contribuir com as seguintes entidades: 2,5%

para o salário-educação, 0,2% para o INCRA, 0,6% para o SEBRAE, 2,5% para o SESCOOP, totalizando 5,8%.

Do ponto de vista processual trabalhista, há grande polêmica a respeito da competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições destinadas aos terceiros.

Para elucidarmos essa polêmica, não podemos perder de vista o texto constitucional, que instituiu a obrigatoriedade executiva. Vejamos:

“Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais *previstas no art. 195, I, a, e II*, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.”

Dessa forma, a competência executiva da Justiça do Trabalho restringe-se às contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, da Constituição Federal. Com a finalidade de facilitar o entendimento, seguem os citados dispositivos:

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

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.”

A simples análise do texto constitucional demonstra não ser possível a execução das contribuições destinadas aos terceiros, de ofício, pela Justiça Laboral.

Há na doutrina, no entanto, quem defenda que, em nome dos princípios da economicidade e da eficiência, as contribuições para terceiros devem ser, também, executadas na Justiça do Trabalho⁸.

8 CRUZ, Célio Rodrigues da. Execução das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho. In: CHAVES, Luciano Athayde; STERN, Maria de Fátima Coêlho Borges; NOGUEIRA, Fabrício Nicolau dos Santos (Org.). *Ampliação da competência da justiça do trabalho*. São Paulo: LTr, 2009. p. 90.

Na mesma linha, alguns juízes costumam incluir, na execução, as contribuições destinadas a terceiros, por acreditarem que é muito simples executar também tais tributos, vez que possuem a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária.

Acreditamos que tal entendimento não é respaldado pelo Direito, inclusive em seu aspecto filosófico. Tal raciocínio é construído sobre uma base fática, porém antijurídica.

De fato, é inconteste que seria muito fácil executar as contribuições de terceiros na Justiça do Trabalho, mas este não foi o desejo do constituinte derivado. Também seria muito fácil para a Justiça do Trabalho executar, de ofício, o imposto de renda incidente sobre os créditos liquidados na Justiça do Trabalho, mas esta também não foi a vontade do constituinte.

Se a distribuição de competência do Estado, tema tipicamente regulamentado pelas constituições de todos os Estados Democráticos, pudesse ser alterada pelo juiz, utilizando-se do critério da “facilidade procedimental”, não precisaríamos mais do Poder Legislativo. Se assim fosse, todas as incorreções do sistema constitucional em matéria de distribuição de competência seriam “corrigidas”, no caso concreto, pelos magistrados. Poderia, por exemplo, o magistrado federal julgar as ações contra a Autarquia Previdenciária decorrentes de acidentes de trabalho, competência esta distribuída, estranhamente, pela Constituição à Justiça Estadual.

Entendemos que decisões fundamentadas nesse critério causam insegurança jurídica, pois desrespeitam a vontade popular, traduzida no Poder Constituinte.

Recentemente, esta discussão foi revigorada pela edição da Lei nº 11.457/07, que alterou o art. 876 da CLT, que trata da execução das contribuições previdenciárias. É que antes da citada lei, a CLT utilizava, em seu art. 876, parágrafo único, ao se referir à execução na Justiça do Trabalho, a expressão “créditos previdenciários”, e, após a Lei nº 11.457/07, passou a utilizar a expressão “contribuições sociais”. Vejamos:

Redação anterior à Lei nº 11.457:

“Art. 876, CLT:

Parágrafo único. Serão executados *ex officio* os créditos previdenciários devidos em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo.” (Incluído pela Lei nº 10.035, de 25.10.00)

Redação posterior à Lei nº 11.457:

“Art. 876, CLT:

Parágrafo único. Serão executadas *ex officio* as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, resultantes de condenação ou homologação de acordo, inclusive sobre os salários pagos durante o período contratual reconhecido.”

Alguns juízes passaram a entender que com a alteração legislativa tornou-se possível a execução das contribuições destinadas aos terceiros. Entendemos, todavia, que a lei não pode alterar matéria de competência reservada à Carta Magna, devendo a interpretação do novo dispositivo ser efetuada conforme a Constituição. Assim, mesmo com o novo dispositivo, só há autorização para a execução das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, da Constituição Federal.

O nosso pensamento é respaldado por farta jurisprudência do TST, conforme exemplificado abaixo:

“Ementa: RECURSO DE REVISTA. FASE DE EXECUÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. EXECUÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. I – O art. 114, VIII, da Constituição Federal fixou a competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir. Tais dispositivos limitam a competência da Justiça do Trabalho para a execução das quotas das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador e pelo empregado, o que exclui as contribuições devidas a terceiros. II – Tanto o é que o art. 240 da Constituição dispõe que – Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. III – Vale dizer ter o Texto Constitucional ressalvado, expressamente, do disposto no art. 195 da Constituição as contribuições a terceiros, a saber, as destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional, excluindo-as da competência do Judiciário Trabalhista. Nesse sentido precedentes desta Corte. IV – Recurso não conhecido.” (Processo: RR – 808/2006-001-21-00.2 Data de Julgamento: 27.05.09, Relator Ministro: Antônio José de Barros Levenhagen, 4ª Turma, Data de Divulgação: DEJT 05.06.09)

Como já mencionado anteriormente, as contribuições destinadas a terceiros não estão previstas no art. 195 da Constituição, não cabendo, então, a execução de ofício. Nada impede, no entanto, que tais créditos sejam liquidados voluntariamente pelo devedor, juntamente com as contribuições previdenciárias devidas, a teor do art. 878-A da CLT, vez que as contribuições para terceiros são pagas na mesma guia (GPS) dos créditos previdenciários.

“Art. 878-A da CLT – Faculta-se ao devedor o pagamento imediato da parte que entender devida à Previdência Social, sem prejuízo da cobrança de eventuais diferenças encontradas na execução *ex officio*.”
(Incluído pela Lei nº 10.035, de 25.10.00)

6 – EXECUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS

O art. 195 da Constituição cria, no seu inciso II, a contribuição social do trabalhador destinada à previdência social (vide art. 167, XI, da CF/88).

A necessidade de execução das contribuições dos segurados não é alvo de discussões. Existe, todavia, posições antagônicas quando a questão se refere à responsabilidade pelo custeio desse tributo.

Para alguns, o custo da contribuição previdenciária do segurado deve ser arcado pela empresa. Argumentam estes que, como a empresa é responsável pela retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias dos segurados, não tendo cumprido tal obrigação em época própria, torna-se responsável pessoal pela quantia que deixou de descontar.

Quem defende essa primeira corrente agarra-se ao texto do art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91, que segue:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *d* e *e* do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela em-

presa 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.”

Observe-se, primeiramente, que por força do art. 2º da Lei nº 11.457/07, que unificou a Receita Federal e a Previdenciária, a competência para arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais foi transferida para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão criado pela citada Lei.

Seguindo, então, esse dispositivo legal, têm decidido alguns juízes trabalhistas que o custo da execução das contribuições previdenciárias dos segurados deve ser arcado pela empresa, que ficou diretamente responsável pelo recolhimento.

Entendemos, contudo, que as contribuições previdenciárias dos segurados devem ser arcadas por eles próprios, não sendo razoável, em sede de execução, que esse custo seja repassado à empresa.

Saliente-se que o dispositivo do § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 deve ser interpretado tendo em vista o *caput* do dispositivo, não se podendo olvidar que esta regra se refere apenas à competência do Fisco para arrecadar e lançar as contribuições previdenciárias.

Consideramos esse dispositivo essencial à atividade da fiscalização previdenciária. Sem ele, seria impossível promover o levantamento dos créditos previdenciários dos trabalhadores, pois o Fisco teria de cobrar as contribuições que deixaram de ser retidas pelas empresas de cada um dos segurados. Assim, possuindo a empresa 20.000 empregados, o Fisco teria que lavrar 20.000 autos de infração para cobrança de contribuições previdenciárias que deixaram de ser recolhidas pela empresa. Aplicando-se esse dispositivo, a Receita lavra apenas um auto, em nome da empresa responsabilizada pessoalmente pelo débito.

No âmbito da execução das contribuições previdenciárias na Justiça Laboral, não vemos qualquer sentido na aplicação desse dispositivo, pois a apuração do quanto devido por cada uma das partes pode ser feita, sem qualquer dificuldade.

Ressalte-se que, se a empresa tivesse pagado ao trabalhador, em época própria, as parcelas posteriormente reclamadas, teria ela efetuado a devida retenção. Entendemos, então, que o repasse do custo da contribuição do segurado para a empresa gera enriquecimento ilícito do trabalhador.

Observe-se que, na fase de conhecimento, em sua inicial, o empregado pode demandar que a quantia da contribuição previdenciária, incidente sobre parcelas pagas, que a empresa deixou de descontar, seja incorporada a sua remuneração e ao seu contrato de trabalho. Entendemos que esse pedido deva ser deferido, pois o trabalhador incorporou ao contrato de trabalho o direito de não sofrer retenção de contribuição previdenciária sobre as parcelas que a empresa, por liberalidade, deixou de reter.

Outro argumento utilizado pelos reclamantes para tentar repassar os custos previdenciários dos segurados para o tomador dos serviços é o de que a ausência de recolhimento em época própria ocasionaria prejuízo para o trabalhador, vez que o valor executado é corrigido pela Selic.

Note-se, todavia, que a finalidade da atualização é a de recompor o valor histórico do débito. A taxa Selic, por ser uma taxa de juros simples – não incorrendo o fenômeno da capitalização (juros sobre juros) –, traz uma curiosa consequência: a longo prazo ela se torna uma taxa menor que as taxas capitalizáveis. Ademais, com as constantes baixas da taxa referencial de juros ocorrida nos últimos meses, a Selic está cada vez mais vantajosa em relação às demais taxas de juros.

Partindo da premissa de que nem sempre a Selic se torna mais onerosa que a atualização do próprio crédito recebido pelo segurado, e que os possíveis prejuízos sofridos pelo trabalhador podem ser alvo de pedido de indenização específica com esta causa de pedir, não vemos qualquer razão para que o empregador fique onerado com o pagamento integral das contribuições que cabem aos trabalhadores. O que deve ser deferido é o eventual prejuízo causado ao empregado pela utilização da taxa Selic, se restar de fato comprovado nos autos.

Não conseguimos enxergar razoabilidade no entendimento de que o empregador deve pagar ao empregado o crédito corrigido e, ainda, as suas contribuições previdenciárias atualizadas. Note-se que o recebimento de um crédito atualizado deve impor, também, o pagamento do débito corrigido.

7 – CONCLUSÃO

Mesmo após 14 anos da publicação da Emenda Constitucional nº 20/98, que trouxe a sistemática da execução de ofício das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho, as questões polêmicas ainda estão distantes de serem pacificadas.

Certamente, o tempo fará com que algumas das questões aqui discutidas sejam apaziguadas e outras novas venham a surgir, pois o Direito só é capaz de evoluir a partir do intenso debate.

8 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CRUZ, Célio Rodrigues da. Execução das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho. In: CHAVES, Luciano Athayde; STERN, Maria de Fátima Coêlho Borges; NOGUEIRA, Fabrício Nicolau dos Santos (Org.). *Ampliação da competência da justiça do trabalho*. São Paulo: LTr, 2009.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 11. ed. rev. e atual. São José: Conceito, 2009.

CRUZ, Braulindo Costa da. *Manual de contabilidade*. Salvador: Juspodivm, 2009.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 15. ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2010.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Manual de direito previdenciário*. Tomo II – Previdência Social. 2. ed. São Paulo: LTr, 2003.

NOGUEIRA, Fabrício Nicolau dos Santos (Org.). *Ampliação da competência da justiça do trabalho*. São Paulo: LTr, 2009