

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA EXECUÇÃO TRABALHISTA*

Thiago D'Ávila Fernandes**

SUMÁRIO: Considerações preliminares; I – Natureza tributária das contribuições – sujeição às normas gerais de direito tributário; II – Regra-matriz de incidência tributária; III – Regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária na execução trabalhista; IV – Contribuição previdenciária nos acordos homologados pela Justiça do Trabalho; V – Contribuição previdenciária nas sentenças declaratórias; Conclusão.

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Com a reforma previdenciária introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/98 e com a ampliação da competência da Justiça do Trabalho para arrecadar e executar de ofício as contribuições previdenciárias incidentes sobre as parcelas remuneratórias das suas sentenças, atribuiu-se à seara trabalhista nova responsabilidade, anteriormente exercida pela Justiça Federal.

Assim, passou a Justiça do Trabalho a ser responsável por examinar não só as questões relacionadas à relação jurídica existente entre empregado e empregador, mas também a relação jurídica existente entre o empregador, na condição de contribuinte e responsável, e o INSS.

Passado algum tempo da promulgação da Emenda nº 20/98, começaram a surgir algumas questões relacionadas à nova relação jurídica lançada à seara trabalhista, mas próprias do direito tributário, porque é indiscutível a natureza jurídico-tributária da referida relação. Desta feita, este estudo tem por finalidade propor que as contribuições previdenciárias sejam estudadas e tratadas como qualquer outra espécie tributária. Somente à luz das regras e dos institutos do direito tributário é que poderá se fornecer tratamento adequado às contribuições previdenciárias arrecadadas pela Justiça do Trabalho.

* O presente trabalho foi apresentado pelo autor no *VIII Simpósio Transnacional de Estudos Científicos*, promovido pelo Núcleo de Extensão e Pesquisas em Relações Internacionais (NEPRIN) da Universidade Federal de Sergipe (UFS), em 20.08.2004.

** *Mestre em Direito das Relações Sociais – PUC/SP. Advogado.*

Com efeito, surge, como pano de fundo do estudo das contribuições previdenciárias, a necessidade de análise da regra-matriz de incidência tributária, amplamente utilizada no exame de todas as espécies tributárias. Não há como progredir no estudo de qualquer espécie tributária sem deter os conhecimentos do estudo da regra-matriz de incidência tributária ou da norma tributária.

Ao final, utilizando a proposta dogmática da regra-matriz de incidência, propõe-se a análise de duas questões: a) primeiramente, a da base de cálculo da contribuição previdenciária, na hipótese de formulação de acordo judicial, já havendo, nos autos, sentença homologatória de cálculos; e b) depois, a da incidência de contribuições previdenciárias nas sentenças meramente declaratórias. Antes, porém, temos que apresentar o pano de fundo a que fizemos menção.

I – NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES – SUJEIÇÃO ÀS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Não é de hoje que as contribuições sociais para o custeio da seguridade social criam verdadeiras celeumas jurídicas, sendo que, invariavelmente, as discussões passam pela sua natureza jurídica e, conseqüentemente, pelo tipo ou pela espécie tributária em que se classificariam, dentre aquelas traçadas pelos arts. 145, 148 e 149 da Constituição Federal.

Usando as palavras do festejado Marco Aurélio Greco, as contribuições são “um efetivo problema”¹ a merecer estudo devido, que, agora, atinge a seara trabalhista, em virtude da ampliação da competência da Justiça do Trabalho, por força da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98,² posteriormente regulamentada pela Lei nº 10.035/99.

Ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda nº 1/69, o ilustre Rubens Gomes de Sousa, co-autor do Código Tributário Nacional juntamente com Gilberto Ulhôa Canto, dedicava-se ao estudo da natureza jurídica das contribuições parafiscais, mais especificamente da contribuição para o FGTS.³ Desde então, doutrinadores de tomo vêm se debruçando sobre as intrincadas questões existentes em torno das contribuições sociais, existindo, atualmente, farto material sobre o assunto.

Inúmeros são os trabalhos especializados publicados, até mesmo porque inúmeras são as contribuições sociais. Deve-se mencionar, também pela importância

1 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000, nota prévia.

2 Com a promulgação da EC 20/98, acrescentou-se ao art. 114 da Constituição Federal o § 3º, segundo o qual: “Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.

3 SOUSA, Rubens Gomes de. Natureza tributária do FGTS. In: *Revista de Direito Público*, n. 17, p. 305.

histórica da sua edição, o Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, editado por ocasião do XVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, no ano de 1992, dedicado exclusivamente ao estudo das contribuições sociais, que, coordenado pelo tributarista Ives Gandra da Silva Martins, congregou, numa só obra, estudos de diversos especialistas no assunto, a exemplo de Gilberto Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Wagner Balera, Misabel de Abreu Derzi, Marçal Justen Filho, José Eduardo Soares de Melo, Valdir de Oliveira Rocha, Sacha Calmon Navarro Coelho, entre outros.

Como afirmamos alhures,⁴ após a promulgação da Carta Política de 1988, sucedeu-se uma infinidade de outras obras e estudos sobre o tema, sendo certo que, atualmente, a doutrina, em sua imensa maioria,⁵ entende que as contribuições sociais têm natureza jurídico-tributária, em especial com o novo Texto Constitucional, que “restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade do cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não)”, como nos recorda Geraldo Ataliba,⁶ em sua monumental obra *Hipótese de incidência tributária*.

Frise-se que, do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal sedimentou seu entendimento quanto à natureza jurídico-tributária das contribuições para o custeio da seguridade social. Analisando a constitucionalidade da cobrança da contribuição social incidente sobre o lucro com base na Lei nº 7.689/88,⁷ a Corte Constitucional, em brilhante voto da lavra do eminente Ministro Carlos Velloso, posicionou-se no sentido de que as “contribuições parafiscais têm caráter tributário”, entendimento este, aliás, já consolidado no Recurso Extraordinário nº 146.733-9, do qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão.⁸

Com efeito, não havendo dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições para o custeio da seguridade social, pelo seu perfeito enquadramento no conceito de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, impõe-se a sujeição das mesmas às normas gerais de direito tributário, estabelecidas em lei complementar (Código Tributário Nacional), a teor do disposto no art. 146, inciso III, da *Lex Major*, ainda que a cobrança das referidas exações seja feita perante a Justiça do

4 FERNANDES, Thiago D'Ávila. Contribuição sobre os proventos dos inativos e pensionistas. In: *Revista de Previdência Social*, São Paulo: LTr, n. 243:69, fev. 2001.

5 Neste sentido, podemos citar, apenas exemplificativamente: BALERA, Wagner. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, p. 49; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, p. 167; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 35; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, p. 389; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 312; AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, p. 82; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 73; entre outros.

6 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, p. 167.

7 Recurso Extraordinário nº 138.284-8, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992.

8 Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 29.06.1992.

Trabalho, em razão da competência estabelecida na Emenda Constitucional nº 20/98.

Havendo indiscutível reconhecimento da natureza tributária das exações em exame, sugerimos a sua análise das contribuições previdenciárias por meio da regra-matriz de incidência tributária.

II – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo da regra-matriz de incidência não se trata de nenhuma novidade no campo do direito tributário. Muito pelo contrário, desde 1973, com a edição da obra *Hipótese de incidência tributária*, o saudoso Professor Geraldo Ataliba propalava a necessidade de que todas as espécies de tributos fossem estudadas a partir da norma tributária. Na mesma senda, o Professor Paulo de Barros Carvalho, com a edição da obra *Teoria da norma tributária*, no mesmo ano de 1973, proclamava o estudo das espécies tributárias por meio da norma tributária.

Em prefácio à 3ª edição do *Teoria da norma tributária*,⁹ já no ano de 1998, Paulo de Barros recorda-nos que, desde a 1ª edição da obra, em 1973, “mais de duas dezenas de monografias específicas sobre as figuras tributárias no Brasil” foram elaboradas utilizando a regra-matriz como instrumento metodológico. Por isto, entende o mestre tributarista “poder afirmar-se que o advento da regra-matriz de incidência estabelece um marco decisivo no rumo dos estudos tributários, ao menos no que concerne ao caminho metodológico a ser desenvolvido”.¹⁰

Encontra-se, portanto, perfeitamente justificada a importância da adoção da regra-matriz de incidência tributária no estudo da contribuição previdenciária na execução trabalhista. É linha metodológica segura, que, portanto, deve ser adotada na análise de qualquer espécie tributária.

O estudo da regra-matriz de incidência tributária é, em verdade, o estudo da própria norma tributária. Assim, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, lastreados em estudos de filosofia e teoria geral do direito, e influenciados pelo pensamento do jusfilósofo pernambucano Lourival Vilanova,¹¹ concluíram que toda norma, inclusive a tributária, é formada por uma hipótese e um conseqüente.

A hipótese de incidência tributária é a previsão normativa tributária. É o fato gerador numa perspectiva abstrata, normativa, legal. É o fato tributário previsto na norma. A esta previsão normativa do fato tributário Geraldo Ataliba atribuiu a

9 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

10 V. Op. cit., p. 13.

11 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad.

denominação de hipótese de incidência tributária, enquanto Paulo de Barros a trata por antecedente.¹² Portanto, hipótese e antecedente são expressões sinônimas.

Mas como é possível identificar o fato tributário na norma? Percebeu-se que todo antecedente da norma tributária – aliás, como qualquer outra norma do direito – era composto de, no mínimo, três critérios: a) material, formado por um verbo, acrescido de um complemento (por exemplo: vender mercadoria [ICMS], auferir renda [IR], ser proprietário de imóvel urbano [IPTU], industrializar produtos [IPI] etc.), que sempre faz referência a um comportamento de pessoa física ou jurídica; b) temporal, entendido como o plexo de indicações que permitem identificar o exato momento da ocorrência do fato ou acontecimento; c) e, por fim, o espacial, que auxilia a verificação do fato ou acontecimento no espaço, permitindo ao exegeta apontar o local correto do acontecimento.

Por sua vez, o conseqüente da regra-matriz tributária deve ser entendido como o grupo de informações constantes da norma, que permite a identificação da relação jurídica que nasce, após a verificação de que aquele fato ou acontecimento previsto na norma ocorreu no plano concreto, no plano material, tendo por objeto o pagamento da obrigação tributária. A ocorrência do fato concreto desencadeia o nascimento da relação jurídico-tributária, sendo esta identificada pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A este fato ocorrido no plano concreto, no plano material, no mundo fenomênico dos fatos Geraldo Ataliba atribuiu a denominação de *fato imponível*,¹³ com o intuito de evitar confusão com aquele fato previsto na norma ou mais especificamente no critério material da hipótese de incidência. Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho, com o mesmo propósito de evitar confusões, denominou o fato concreto, ocorrido no plano material, de *fato jurídico tributário*.¹⁴

Aliás, a moderna doutrina tributária adotou tais expressões com a finalidade de abolir o uso da expressão *fato gerador*, adotada pelo CTN, já que tal expressão faz referência, indistintamente, ao fato previsto na norma (hipótese ou antecedente) e ao fato concreto (fato imponível ou fato jurídico tributário), seguindo as sugestões de Becker.¹⁵

12 Remetemo-nos aos Capítulos IX, X e XI do *Curso de direito tributário*, de autoria do Professor Paulo de Barros Carvalho, para fins de aprofundamento do estudo da regra-matriz de incidência tributária.

13 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, p. 61.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 173.

15 Apenas a título de curiosidade deve-se lembrar que Alfredo Augusto Becker, em sua festejada obra *Teoria geral do direito tributário*, editada primeiramente em 1963, sugeria a abolição do uso da expressão fato gerador: “Escolheu-se a expressão hipótese de incidência para designar o mesmo que outros autores denominam de ‘suporte fático’ ou ‘*tatbestand*’ ou ‘*fattispecie*’ ou ‘*hecho imponible*’ ou ‘*presuposto del tributo*’ ou ‘fato gerador’. esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de direito tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário

Pois bem, a norma tributária ou a regra-matriz tributária, como sugere Paulo de Barros Carvalho, aliás como qualquer outra norma do ordenamento jurídico, dispõe de uma hipótese de incidência, que permite a identificação dos critérios material, temporal e espacial, e um conseqüente, que, por sua vez, indica os critérios pessoal e quantitativo.

Assim, o estudo da regra-matriz tributária é, tão-somente, um recurso metodológico de estudo da norma tributária, que permite a visualização de toda a conformação da norma tributária, isolando os seus diversos componentes. Contudo, é metodologia que se faz necessária, a fim de evitar contradições e incoerências de pensamento. Por isto, Paulo de Barros averba que essa “forma de fazer preceder o estudo jurídico especializado garante, a qualquer momento, que o leitor cobre as premissas declaradas, controle o ajuste das proposições emitidas com os pontos de partida fixados inicialmente, dando-lhe a segurança de fiscalizar a coerência da obra”.¹⁶

III – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA EXECUÇÃO TRABALHISTA

Não poderíamos iniciar nossas incursões quanto à regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária na execução trabalhista, sem antes formularmos algumas considerações gerais sobre o estudo da regra-matriz tributária. É a proposta dogmática que adotamos, com a finalidade de nos esquivar do “sincretismo metodológico”¹⁷ condenado por Kelsen. Vencidas as considerações preliminares, passemos à análise do tema.

III.a Do critério material

Sendo o critério material o núcleo central da hipótese de incidência, a sua parte fundamental, dúvidas não podem pairar quanto ao seu exame. Portanto, ouçamos Paulo de Barros Carvalho,¹⁸ *in verbis*:

“Cuidemos, de início, do critério material. Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal). Por abstração, desliguemos aquele proceder dos seus condicionantes espaço-temporais, a

que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em conseqüência, irradiado a relação jurídica tributária” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 318).

16 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 12.

17 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 2.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 179.

fim de analisá-lo de modo particular, nos seus traços de essência. Sobre o assunto, aliás, é curioso anotar que os autores deparam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária.”

Assim, devemos extrair o critério material (verbo e complemento) dos arts. 195, inciso I, alínea *a*, e 114, § 3º, da Lei Maior, que tratam das contribuições previdenciárias e, particularmente, daquelas cobradas no âmbito do processo trabalhista, sem perder de vista a lição do mestre Roque Carrazza,¹⁹ segundo a qual a “Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra-matriz) de cada exação”.

De acordo com o art. 195, inciso I, alínea *a*, da Constituição Federal, com a redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/98, a seguridade social também será financiada pela contribuição incidente sobre “a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Antes da reforma constitucional de 1998, o art. 195, inciso I, estabelecia, tão-somente, a contribuição social dos empregadores “incidente sobre a folha de salário”, sendo possível concluir que, à época, somente a remuneração recebida pelos empregados sujeitava-se à tributação.

Por conseguinte, o critério material da hipótese de incidência da chamada contribuição sobre a folha de salários é “pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço”, permitindo, assim, a identificação de um verbo (pagar ou creditar) e seu complemento (salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço). Este é o cerne da hipótese ou antecedente. É o núcleo central do conceito do fato apto a dar nascimento à obrigação tributária referente à contribuição previdenciária.

Assim sucede com outros tributos. Por exemplo, o critério material do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) é “industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos)”,²⁰ o do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias) é “realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda a locução ‘operações relativas à circulação de mercadorias’)”,²¹ e o do ISS é “prestar serviços, onde aparece o verbo prestar e o complemento serviços”.²²

19 V. Op. cit., p. 337.

20 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 249.

21 Idem, p. 251.

22 Idem, p. 252.

É cediço que, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, a Justiça do Trabalho passou a ter competência também para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, incisos I, *a*, e II, da Constituição, decorrentes das sentenças que proferir, consoante dicção do art. 114, § 3º, da Carta Política. Entretanto, não obstante o elastecimento da competência da Justiça do Trabalho, para executar as contribuições previdenciárias anteriormente cobradas perante a Justiça Federal, tais exações não tiveram o seu critério material da hipótese de incidência alterado, continua sendo “pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço”.

Com efeito, somente ocorrerá o *fato imponible ou fato jurídico tributário* da contribuição previdenciária quando algo for efetivamente pago ou creditado à pessoa física, pois o critério material da hipótese é “pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física”. Enquanto não houver o efetivo pagamento ou creditamento do salário ou rendimento, não há que se falar em fato imponible e, portanto, em nascimento da relação jurídica tributária, com a conseqüente obrigação tributária.

Imaginemos um caso hipotético, mas bastante comum, atualmente, em virtude da crise financeira que assola o País. Uma grande empresa está passando por sérias dificuldades financeiras, não dispondo de numerário suficiente para pagar os seus empregados, sendo que tal situação permanece por três meses. Pergunta-se: mesmo não tendo havido pagamento de salário, durante o referido período, é devida a contribuição previdenciária? Poderia o empregador ser autuado pela fiscalização do INSS por não ter recolhido as contribuições sociais? A resposta está contida no critério material da hipótese da contribuição previdenciária. Se não há efetivo pagamento ou creditamento de salário, não se pode falar em nascimento da relação jurídica tributária e, portanto, de obrigação tributária.

Pensar o contrário importaria na instituição de verdadeiro regime de antecipação tributária, totalmente alheio aos parâmetros estabelecidos pelo art. 150, § 7º, da Constituição. Não existe autorização constitucional para, em situação deste jaez, determinar a antecipação do nascimento da obrigação previdenciária. Deve-se aguardar a ocorrência do fato descrito na norma tributária.

Outro exemplo similar com outra modalidade tributária, para aclarar as idéias. Duas empresas formulam contrato de compra e venda de determinado equipamento industrial, que deverá ser entregue à adquirente no dia 10 de determinado mês. Contudo, passados mais de três meses da data aprazada, a vendedora se recusa a cumprir a transação comercial. Pergunta-se: é devido o pagamento do ICMS? Obviamente que não, pois não houve circulação de mercadoria, não houve a ocorrência, no mundo concreto, no mundo real, do fato previsto na norma como sendo capaz de dar nascimento à relação jurídico-tributária.

Pensar que a contribuição previdenciária poderia ser cobrada e executada sem a verificação do critério material da hipótese de incidência, isto é, antes mesmo do pagamento ou creditamento do salário à pessoa física, é o mesmo que admitir a possibilidade de cobrança do ICMS antes da circulação da mercadoria. É instituir verdadeiro regime de antecipação tributária, sem qualquer respaldo constitucional.

Poder-se-ia imaginar que o critério material da hipótese de incidência não seria “pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física”, mas sim algo do tipo “utilizar-se de trabalho remunerado de pessoa física”, permitindo, desta forma, que o *fato impositivo* ou *fato jurídico tributário* fosse reconhecido pela simples prestação dos serviços, dando nascimento à relação jurídica e à obrigação tributária. Assim, bastaria que o empregador devesse salário ou remuneração, pela simples utilização dos serviços do empregado, para que ocorresse o critério material, ensejando a cobrança do tributo.

Concluindo que o verbo residente no critério material é “dever”, e não “pagar ou creditar”, torna-se possível o nascimento da obrigação tributária independentemente de pagamento ou creditamento de valores à pessoa física, sendo devida a contribuição previdenciária antes mesmo do pagamento da remuneração. Ocorre que os verbos integrantes do critério material da hipótese de incidência da contribuição são “pagar” ou “creditar”, e não “dever”, por determinação constitucional.

O art. 195, inciso I, alínea *a*, da CF/88 utiliza a expressão “pagos ou creditados”, deixando patente que, enquanto não houver a disponibilidade econômica pela pessoa física, não há que se falar em ocorrência do *fato impositivo* ou *fato jurídico tributário*. Caso fosse do interesse do constituinte, teria utilizado a expressão “devido”, deixando claro que, a partir do momento em que é devido o salário ou a remuneração, opera-se o nascimento da relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, da obrigação tributária.

Este é, aliás, o comando do art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.876/99, segundo o qual a alíquota incide “sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título (...)”, mas não é o padrão normativo criado pelo constituinte, que se limita a utilizar as expressões “pagos ou creditados”. Exorbitou, portanto, o legislador ordinário, criando critério material desprovido de respaldo constitucional. Inovou sem autorização da Carta Política, quando se sabe que o “legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) enquanto cria tributo não pode fugir deste arquétipo constitucional”.²³

É de se destacar que a expressão “devidas” não constava da redação original do art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, que se limitava a estabelecer que a alíquota deveria incidir “sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título (...)”, sendo, desse modo, uma inovação trazida pela Lei nº 9.876/99, que, além de incorrer em inconstitucionalidade pela inserção de tal expressão, também trouxe outra novidade de duvidoso respaldo constitucional: o fator previdenciário.

Do mesmo modo, o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, em sua versão inaugural, estabelecia como conceito de salário-de-contribuição para o empregado a “remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o

23 CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 339.

mês, em uma ou mais empresas”, dando-nos conta de que, não havendo disponibilização econômica, não há ocorrência do fato imponible, não há ocorrência, no mundo concreto, de fato previsto normativamente.

Houvesse permissão constitucional para cobrança da contribuição previdenciária a partir do momento em que o salário ou a remuneração é devida, o critério material da hipótese de incidência seria “dever salário ou rendimento à pessoa física que lhe presta serviços”; porém, não existindo respaldo para tanto, já que a contribuição somente incide sobre o salário e os rendimentos “pagos ou creditados”, temos que o critério material continua sendo “pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física”.

É oportuno mencionar que o Provimento TST nº 2/93, editado, portanto, antes da promulgação da Emenda nº 20/98, não obstante utilize a expressão “fato gerador”, estabelece, em seu art. 5º, que “o fato gerador da incidência da contribuição previdenciária, constitutiva do débito, é o pagamento de valores alusivos a parcelas de natureza remuneratória (salário-de-contribuição), integral ou parcelado, resultante de sentença condenatória ou de conciliação homologada, efetivado diretamente ao credor ou mediante depósito da condenação para extinção do processo ou da liberação de depósito judicial ao credor ou seu representante legal”.

Apesar de perceber-se, claramente, a dificuldade de se identificar a parte da hipótese de incidência que a expressão “fato gerador” faz referência – se o critério material ou temporal –, não deixa dúvidas que o verbo utilizado é “pagar” e o complemento é “parcela de natureza remuneratória ao credor”. Vê-se, portanto, que o provimento está em plena sintonia com o art. 195 da *Lex Major*.

As considerações a respeito do critério material foram extensas, mas são de grande relevância, pois poderíamos atingir conclusões diametralmente opostas. Sendo o cerne o núcleo da hipótese de incidência, o critério material merece todas as luzes. Confirma-se, portanto, que a discussão do critério material não é simplesmente acadêmica ou teórica. Muito pelo contrário, tem forte conotação pragmática, demonstrando que realmente não há que se fazer distinção entre teoria e prática, confirmando-se a doutrina do mestre Lourival Vilanova, segundo a qual “o jurista é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência”.²⁴

Assim, podemos afirmar que, no âmbito da execução trabalhista, o critério material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária é “pagar ou creditar salário ou rendimento ao reclamante, por força de decisão judicial condenatória ou acordo homologado”.

III.b Do critério temporal

Como dito anteriormente, o critério temporal deve ser compreendido como “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos

24 VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT, p. 33.

para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.²⁵ Permite, desta feita, identificar o exato momento da ocorrência do fato imponible ou *fato jurídico tributário*. A partir do instante em que ocorre, nasce a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, a obrigação tributária.

In casu, ocorrendo o fato imponible – pagamento ou creditamento –, nasce a obrigação de recolher a contribuição previdenciária.

Sendo o critério material formado pelos verbos “pagar” ou “creditar”, o critério temporal deve, necessariamente, ser fixado como o instante do pagamento ou creditamento do débito trabalhista ao credor, independentemente de ter ocorrido por força de decisão condenatória ou acordo homologado. Neste exato momento, ocorre o *fato imponible*, dando nascimento à relação jurídico-tributária e à obrigação previdenciária.

Como já noticiou Paulo de Barros Carvalho, são “muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, a inauguração do vínculo jurídico patrimonial. (...) Cremos que inexistem obstáculos de lógica jurídica para compelir as autoridades legislativas a abandonar essa técnica. Mas do reconhecimento de tal verdade a apelar-se de fato gerador o critério temporal eleito vai uma distância imensa”.²⁶

As considerações do mestre são relevantes, pois o Provimento TST nº 2/93, ao estabelecer que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento, está, em verdade, definindo o critério temporal da hipótese de incidência, e não o critério material.

Tal situação é bastante comum, mas deve ser analisada com cautela pelo exegeta. O Código Tributário Nacional, em alguns dispositivos, define o fato gerador de alguns impostos como sendo um determinado momento. Apenas para aclarar, podemos citar o art. 19 do CTN, segundo o qual o “imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”. Em verdade, o verbo do critério material da hipótese de incidência é “importar”, enquanto a entrada da mercadoria no território nacional configura o critério temporal.

III.c Do critério espacial

Como dito anteriormente, o critério espacial deve ser compreendido como o grupo de indicações, também contidas na hipótese ou suposto da regra-matriz, que

25 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 185.

26 Idem, p. 187.

permitem assinalar o local exato do acontecimento da ação (verbo), que, repita-se, configura-se no cerne, no núcleo da hipótese da regra-matriz (critério material).

Pode parecer, à primeira vista, que a identificação do critério espacial não tem grande relevância. Contudo, é justamente a identificação do local da ocorrência do *fato imponible* ou *fato jurídico tributário* que irá definir competências e atribuições administrativas e judiciais, deixando patente a importância da sua correta análise.

No caso das contribuições previdenciárias, quitadas no âmbito da execução trabalhista, o *fato imponible* se verifica no próprio Fórum Trabalhista, já que, invariavelmente, os valores correspondentes aos créditos trabalhistas são depositados judicialmente, para, posteriormente, serem liberados por meio de alvará judicial.

III.d Do critério pessoal

Até o presente momento, vínhamos discorrendo sobre os critérios material, temporal e espacial, todos eles integrantes da hipótese ou do antecedente da regra-matriz. Tais critérios configuram um fato hipotético, abstrato, previsto normativamente, mas que deve ser idêntico ao fato concreto, ao fato verificável no mundo fenomênico, que denominamos de fato imponible ou *fato jurídico tributário*, deixando de lado a expressão *fato gerador*.

Esta é a fenomenologia da incidência,²⁷ em que o conceito do fato se subsume ao conceito da norma, propagando os efeitos jurídicos típicos. O fato verificável concretamente se encaixa perfeitamente nos parâmetros oferecidos pela norma.

Pois bem. Havendo a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, desencadeia-se o nascimento da relação jurídico-tributária, também existente no plano concreto, mas que se identifica pelas informações contidas no conseqüente ou prescriptor da regra-matriz de incidência tributária, isto é, “naquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário”.²⁸

Já anunciamos que o conseqüente ou prescriptor da regra-matriz é formado pelos critérios pessoal e quantitativo, permitindo a identificação da relação jurídico-tributária existente com a ocorrência do *fato imponible*. A obrigação tributária, nascida com o fato imponible, é o cerne da relação jurídica existente entre sujeito ativo (credor), o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, e sujeito passivo (devedor), a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação.

No caso em tela, o sujeito ativo (credor) da relação tributária é o INSS, detentor, portanto, do crédito tributário. Por outro lado, o sujeito passivo da relação é sempre a reclamada, esteja ela revestida da condição de contribuinte ou de

27 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, p. 63.

28 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 199.

responsável pela retenção e recolhimento da parcela devida pelo empregado, nos termos do art. 121 do CTN.²⁹

III.e Do critério quantitativo

Sendo a obrigação tributária o cerne da relação jurídica formada entre os sujeitos ativo e passivo, o critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz surge como o rol de informações contidas na norma tributária, que permite identificar a exata quantia da prestação pecuniária, pela conjunção da alíquota à base de cálculo.

A alíquota, sendo matéria submetida ao princípio da legalidade, deve estar expressa no texto legal. No caso em tela, é a Lei nº 8.212/91 – plano de custeio da seguridade social – que define, nos arts. 20 (contribuição dos segurados empregados, empregado doméstico e trabalhador avulso), 21 (contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo), 22 (contribuição da empresa), 24 (contribuição do empregador doméstico) e 25 (contribuição do produtor rural e do pescador), as alíquotas a serem aplicadas às respectivas bases de cálculo.

Deve-se ter em conta que a “base de cálculo é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.³⁰ Deve, portanto, a base de cálculo dimensionar as proporções do critério material.

Por isto, Geraldo Ataliba averbava que a base de cálculo ou base imponible “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência”.³¹ Ocorre que, sendo a “perspectiva mensurável do aspecto material”, além de medir as proporções reais do fato tributário e determinar o valor da prestação, a base de cálculo tem a função primordial de confirmar ou infirmar o referido critério (*verbo + complemento*) posto na hipótese de incidência. Havendo sintonia entre a base de cálculo e o critério material, confirma-se a hipótese de incidência. Por outro lado, existindo descompasso entre a base de cálculo e o critério material, macula-se a totalidade da hipótese de incidência tributária.

29 “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

30 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, p. 235.

31 V. Op. cit., p. 97.

Tal função da base de cálculo é de extrema relevância, pois, invariavelmente, estamos nos deparando com bases de cálculo totalmente desalinhadas com o critério material da hipótese de incidência. É comum, por exemplo, que taxas municipais de esgoto ou lixo – tributo com critério material vinculado à utilização do serviço público (art. 145, CF) – tenham base de cálculo de valor venal do imóvel, perspectiva mensurável própria do IPTU, maculando, portanto, a integralidade da hipótese de incidência e impedindo a cobrança do tributo.

No caso em tela, a base de cálculo da contribuição previdenciária ou perspectiva mensurável do critério material é o valor efetivamente pago ou creditado a título de salário ou remuneração, denominado pelo art. 29 da Lei nº 8.212/91 de salário-de-contribuição.

Estão impedidas, portanto, de serem incluídas na base de cálculo todas as parcelas não compreendidas no conceito de salário ou remuneração, sob pena de vir a se infirmar o critério material. Daí, então, o art. 29, § 9º, da Lei nº 8.212/91 determinar que não integra o salário-de-contribuição (base de cálculo da contribuição previdenciária) uma série de parcelas desprovidas de cunho salarial ou remuneratório.

IV – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NOS ACORDOS HOMOLOGADOS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

Tentamos expor, didaticamente, a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária, com enfoque na execução trabalhista, para obtermos respostas para algumas questões que vêm ganhando espaço nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, em especial quanto à cobrança da contribuição previdenciária nos acordos homologados pela Justiça do Trabalho e nas sentenças meramente declaratórias. Examinemos a primeira delas.

Atualmente, vem sendo travada discussão quanto à cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre o acordo homologado pela Justiça do Trabalho, já havendo, nos autos, decisão de conhecimento ou, até mesmo, decisão de liquidação de sentença com trânsito em julgado. A dúvida é se a contribuição previdenciária deveria ter como base de cálculo ou *base impositiva* a parte remuneratória (salário-de-contribuição) constante do acordo, observando-se a discriminação feita pelas partes, ou a parte remuneratória constante da sentença de conhecimento ou liquidação, como estabelece o art. 140 da Instrução Normativa nº 100/03 do INSS.

Pensamos, *data maxima venia*, que exorbitou a referida instrução normativa, pois não existe qualquer respaldo constitucional para utilização, como base de cálculo, do valor constante da sentença, em detrimento da base de cálculo informada no acordo judicial, por força dos seguintes argumentos.

a) Inobservância do critério material da hipótese de incidência

Como reiteradamente anunciado, o critério material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, na execução trabalhista, é “pagar ou creditar salário

ou rendimento ao reclamante, por força de decisão judicial condenatória ou acordo homologado”, por determinação do próprio art. 195, inciso I, alínea *a*, da Constituição Federal.

Ora, se somente foi efetivamente paga ou creditada a parcela remuneratória discriminada no acordo judicial, é sobre tal montante que deve incidir a alíquota, para fins de determinação da contribuição devida, sob pena de se admitir, no critério material da hipótese, um outro verbo, o devido. Então, o critério material seria “pagar, creditar ou dever ao reclamante salário ou rendimento, por força de decisão judicial condenatória ou acordo homologado”.

Ocorre que, não obstante este seja o comando do legislador ordinário, pois os arts. 22, inciso I, e 28 da Lei nº 8.212/91, com a redação alterada pela Lei nº 9.876/99, foram alterados para incluir a expressão “devidas”, por certo não há respaldo constitucional, haja vista o art. 195, inciso I, alínea *a*, somente utilizar a expressão “pagos ou creditados”.

Frise-se que, ao se admitir a expressão “devido”, tornam-se desnecessários os verbos pagar e creditar, pois não mais importa se os valores serão ou não pagos, bastando o fato de tornarem-se devidos. Ora, se a partir do momento em que o crédito trabalhista é devido nasce a obrigação previdenciária, pouco importa se o referido crédito será pago ou creditado, já que o pagamento/creditamento somente surge depois de o crédito trabalhista ser considerado devido. Dentro deste contexto, seriam, portanto, inúteis as palavras do constituinte.

Assim sendo, imaginar que, na hipótese de acordo judicial, as contribuições previdenciárias devem ser cobradas sobre a base de cálculo informada na decisão judicial, e não sobre a base de cálculo constante do acordo, importa em adotar critério material diverso, em nítida afronta ao art. 195, inciso I, alínea *a*, da CF/88, em descompasso com o desiderato constitucional.

Admitir que o critério material da hipótese seria “dever remuneração ou parcela salarial” importa, por obrigação lógica, permitir que o critério material do imposto de renda também seja reconhecido a partir do momento em que o crédito trabalhista é devido, antes mesmo da disponibilização financeira do acréscimo patrimonial, em desacordo com o art. 43 do CTN. Desta feita, de forma teratológica, o empregado teria que pagar o imposto de renda antes mesmo de receber o crédito trabalhista.

b) Inobservância do critério temporal da hipótese de incidência

No caso em tela, o momento exato do nascimento da relação jurídico-tributária é o pagamento do salário ou da remuneração, aliás, consoante dicção do Provimento TST nº 2/93. É a partir do pagamento que ocorre a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, desencadeando o nascimento da relação jurídica e, conseqüentemente, da obrigação tributária.

Ao se admitir que existe, no critério material, o verbo “dever”, estará sendo criado um novo critério temporal, com diferenciado momento de ocorrência do *fato*

imponível. Deverá se entender, portanto, que a obrigação previdenciária surge com o trânsito em julgado da decisão judicial. Ocorre que, como dito, o momento relevante é o do pagamento ou creditamento dos valores remuneratórios.

Note-se que, ao se admitir o verbo “dever”, teremos instituído verdadeiro regime de antecipação tributária, fora dos parâmetros do instituto estabelecidos pelo art. 150, § 7º, da CF/88. Seria verdadeira presunção legal de que o valor devido será o valor efetivamente pago ou creditado, futuramente, sem, contudo, permitir a “preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

c) Inobservância da base de cálculo

Sendo o critério material “pagar ou creditar parcela remuneratória”, a base de cálculo deve, necessariamente, ser o total das parcelas remuneratórias efetivamente pagas ou creditadas ao exeqüente, consoante o art. 195, inciso I, da CF/88 e o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, em sua versão original, em detrimento da base de cálculo estabelecida no art. 140 da Instrução Normativa nº 100/03, correspondente ao valor total das parcelas remuneratórias consignadas nos cálculos homologados de liquidação de sentença.

É comum o raciocínio segundo o qual o crédito previdenciário deve ter como base de cálculo o montante das parcelas remuneratórias estabelecidas judicialmente, em detrimento dos valores informados pelas partes no acordo judicial, a fim de que seja observada a coisa julgada. Por este caminho, permitir a adoção de base de cálculo diversa da estabelecida na sentença transitada em julgado ofenderia a coisa julgada, eis que o crédito previdenciário já teria sido formado.

Entretanto, voltamos, mais uma vez, ao cerne da questão, pois sendo o critério material “pagar” ou “creditar”, não há que se falar em existência do crédito previdenciário no momento do trânsito em julgado. O crédito previdenciário somente surge com o pagamento/creditamento, não se verificando qualquer ofensa à coisa julgada. Se não há crédito previdenciário, não há ofensa à coisa julgada.

Aliás, a rigor, não há sequer a necessidade de se determinar na decisão a obrigação de recolhimento de contribuição previdenciária, pois, como espécie de tributo, é obrigação que decorre de lei, e não de ato judicial, a teor do disposto no art. 3º do CTN. Não fosse assim, quando não constasse da decisão a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias, elas não seriam devidas, em observância à coisa julgada, já que inexistente determinação judicial expressa quanto ao recolhimento. Contudo, ainda assim, as contribuições são devidas, pois, como dito, decorrem de lei e não de decisão judicial.

Do mesmo modo, seguindo essa linha de raciocínio, também não seriam arrecadadas, na Justiça do Trabalho, as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, pois ausente determinação judicial nesse sentido. As contribuições não seriam recolhidas, pois ausente a determinação judicial, observando-se à coisa julgada? Parece-nos que não. As contribuições são sim devidas, pois, em verdade, o critério

material (pagamento/creditamento) ocorreu já na vigência do novo Texto Constitucional, não havendo qualquer ofensa ao manto da coisa julgada.

Deve-se ressaltar que, em hipótese alguma, a observância da base de cálculo informada no acordo judicial deve contribuir para a existência de fraude contra o INSS. A omissão total ou parcial de pagamento ou creditamento de remuneração à pessoa física constitui crime contra a ordem previdenciária, nos termos do art. 95, alínea c, da Lei nº 8.212/91. Assim, havendo conluio com a finalidade de fraudar os cofres do INSS, deve o magistrado rejeitar o acordo proposto, a teor do disposto no art. 129 da Lei Processual Civil em vigor.

V – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NAS SENTENÇAS DECLARATÓRIAS

Passemos à análise das contribuições previdenciárias nas sentenças meramente declaratórias, utilizando a mesma sistemática de análise do fenômeno tributário, destacando, desde logo, a incompetência da Justiça do Trabalho para cobrar e arrecadar as referidas contribuições, em decorrência dos fundamentos a seguir arrolados.

a) Não-ocorrência do fato imponível ou fato jurídico tributário

O critério material da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias é “pagar ou creditar salário ou rendimento ao reclamante, por força de decisão judicial condenatória ou acordo homologado”, aliás, conforme o Provimento TST nº 02/93. Assim, não havendo, no âmbito da execução trabalhista de sentença declaratória, pagamento ou creditamento de salário ou rendimento ao exequente, não há que se falar em existência de obrigação previdenciária.

No caso do reconhecimento do vínculo empregatício, por exemplo, a sentença transitada em julgado somente atribui à relação jurídica existente entre reclamante e reclamado a natureza de relação de emprego, não havendo qualquer pagamento ou creditamento de valores, pois estes ocorreram no passado. Assim, *o fato imponível ou fato jurídico tributário* ocorreu, no passado, quando os valores foram efetivamente pagos ou creditados ao reclamante. Nada foi pago ou creditado por força da decisão judicial.

Pedindo vênua para utilizar a expressão criticada por Becker, não ocorreu o “fato gerador” da contribuição previdenciária no âmbito da Justiça do Trabalho, mas sim anteriormente à instauração do litígio. Assim, seria o INSS competente para fiscalizar e autuar a empresa, na hipótese de falta de recolhimento, e, por consequência, seria a Justiça Federal competente para processar e julgar eventual execução em face do contribuinte.

Este é o principal motivo da impossibilidade de cobrança da contribuição previdenciária, no âmbito da Justiça do Trabalho, levando em consideração o estudo da exação em análise sob o enfoque da regra-matriz de incidência tributária. Contudo,

há uma outra série de argumentos contrários à competência da Justiça do Trabalho para cobrar e arrecadar a cobrança da contribuição nas sentenças declaratórias.

b) Ocorrência do bis in idem tributário

Independentemente da conclusão judicial sobre o pedido de vínculo empregatício formulado perante a Justiça do Trabalho, não se pode esquecer que a relação jurídica existente entre tomador e prestador de serviço também enseja o pagamento de contribuição previdenciária. Havendo novo recolhimento previdenciário, configurar-se-ia o indesejável *bis in idem* tributário.

Assim, apenas a título de exemplo, se o representante comercial autônomo presta serviços de representação para determinada empresa, sobre os valores que recebe, o autônomo deve recolher, na condição de segurado contribuinte individual, contribuição previdenciária de 20%. Do mesmo modo, a empresa deverá recolher contribuição previdenciária de 20%, acrescida da contribuição ao seguro acidente do trabalho de até 3% e contribuição de terceiros.

Desta feita, imaginar que a Justiça do Trabalho seria competente para cobrar e arrecadar contribuições previdenciárias decorrentes de sentenças declaratórias seria desconsiderar as contribuições já vertidas ao INSS.

Frise-se que o montante total arrecadado ao INSS por tomador e prestador de serviços é maior que o total recolhido em decorrência de relação empregatícia. Na relação de prestação de serviço, tomador³² e prestador³³ recolhem 20% cada, totalizando 40% de contribuição previdenciária sobre as parcelas remuneratórias. Na relação empregatícia, empregador recolhe, no máximo, 23%, e empregado, no máximo, 11%,³⁴ totalizando 34%.

Aliás, restando um crédito de, no mínimo, 6% em favor do contribuinte, seria o caso, então, de se questionar não se a Justiça do Trabalho seria competente para arrecadar contribuição previdenciária, mas sim se seria competente para determinar a repetição do indébito tributário, já que o valor recolhido foi a maior, nos termos do art. 165 do CTN. Contudo, não é o caso, pois falece à Justiça do Trabalho competência para determinar qualquer tipo de restituição ou compensação de contribuição previdenciária, por absoluta falta de amparo no art. 114 da Lei Maior.

c) Ofensa ao princípio da retributividade

É cediço que, na seara previdenciária, vige o princípio da retributividade, corolário lógico do caráter contributivo do sistema de previdência, previsto no art. 201 da Constituição Federal,³⁵ segundo o qual deve contribuir para o sistema, visando

32 Art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

33 Art. 21, *caput*, da Lei nº 8.212/91.

34 Art. 20 da Lei nº 8.212/91.

35 “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial (...)”

à concessão de benefício ou serviço de previdência. Aliás, tal postulado tem conexão intrínseca com a *regra da contrapartida*,³⁶ que veda a criação, majoração ou ampliação de benefício sem a correspondente fonte de custeio, a teor do disposto no art. 195, § 5º, da CF/88.

Ocorre que, havendo recolhimento de nova contribuição previdenciária – fala-se em nova porque, na condição de segurado contribuinte individual, foram recolhidas contribuições previdenciárias – em função do vínculo reconhecido pela Justiça do Trabalho, haveria afronta ao princípio da retributividade, já que não será concedido ao empregado nenhum outro benefício previdenciário pelo novel vínculo.

Vale dizer, o segurado contribuinte individual (v.g. o segurado autônomo), prestador de serviços, que recolheu, juntamente com a empresa tomadora dos seus serviços, para os cofres do INSS, não terá nenhum benefício adicional pelo simples reconhecimento do tempo de serviço reconhecido pela Justiça do Trabalho. O tempo de serviço declarado pela Justiça do Trabalho como “relação empregatícia” é o mesmo já vinculado ao INSS, na condição de contribuinte individual, não sendo possível a contagem concomitante de tempo de serviço. Para fins de concessão de benefício ou reconhecimento de tempo de serviço, o reconhecimento do novo vínculo é inútil, não tem serventia.

d) Contribuições decorrentes das sentenças prolatadas

O art. 114, § 3º, da CF/88 estabelece que “competem ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”, deixando patente, por exclusão lógica, que as contribuições devidas, mas que não sejam decorrentes das decisões emanadas da Justiça do Trabalho, estão fora do âmbito de sua competência.

Assim, resta-nos questionar: Havendo reconhecimento de vínculo, as contribuições sociais são devidas em decorrência da sentença trabalhista? A resposta é negativa, pois as contribuições sociais são devidas mesmo sem o reconhecimento do vínculo empregatício, mesmo sendo a reclamatória trabalhista improcedente. Assim sucede, porque mesmo na condição de contribuinte individual³⁷ as contribuições sociais do prestador e da empresa tomadora dos serviços são devidas. Aliás, como informado anteriormente, em proporções até maiores.

Portanto, a Justiça do Trabalho não é competente para arrecadar, porque as sentenças meramente declaratórias de reconhecimento de vínculo são irrelevantes, para fins de recolhimento de contribuições sociais, já que devidas desde a instauração do vínculo como segurado contribuinte individual.

36 BALERA, Wagner. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1989, p. 68.

37 Art. 12, inciso V, da Lei nº 8.212/91.

e) Contribuições decorrentes das sentenças condenatórias ou homologatórias de acordo

Ainda no mesmo caminho, o art. 876, parágrafo único, da CLT estabelece que “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”, permitindo-nos concluir, mais uma vez, que somente das decisões condenatórias ou homologatórias de acordo surgem créditos previdenciários.

Frise-se, ainda, que o conteúdo do Provimento TST nº 02/93 segue o mesmo caminho do art. 876, parágrafo único, da CLT, como já anunciamos anteriormente, não obstante a imprecisão terminológica.

f) Irrelevância do recolhimento das contribuições previdenciárias para fins de concessão do benefício

Há aqueles que militam em favor da competência da Justiça do Trabalho, para determinar a arrecadação e o recolhimento das contribuições previdenciárias, sob o argumento de que o trabalhador, na condição de hipossuficiente, não poderia ser prejudicado pelo não-recolhimento das contribuições e, conseqüentemente, pela falta de proteção previdenciária pelo INSS.

Não obstante esta linha de pensamento escapar dos limites deste trabalho, deve-se ressaltar que o recolhimento das contribuições previdenciárias é irrelevante, para fins de concessão dos benefícios previdenciários, não havendo que se falar, portanto, em qualquer prejuízo para o empregado. Somente tem relevância, para fins de concessão dos benefícios, o reconhecimento do tempo de serviço pela Justiça do Trabalho e a anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social.

Vale dizer, havendo determinação judicial de anotação da CTPS, o trabalhador encontra-se protegido por toda a gama de benefícios previdenciários concedidos pelo INSS, independentemente de o empregador ter ou não efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias. A relação existente entre empregador e INSS é independente, não podendo, em absoluto, macular a relação existente entre o órgão de previdência e o empregado.

Este é, aliás, o entendimento consolidado na instância administrativa, por meio do Enunciado nº 18 do Conselho de Recursos da Previdência Social, órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Previdência e Assistência Social (art. 303, Decreto nº 3.048/99), segundo o qual “não se indefere benefício sob fundamento de falta de recolhimento de contribuição previdenciária quando esta obrigação for devida pelo empregador”.

CONCLUSÃO

Ao cabo de tais considerações, em toque de arremate, devemos enfatizar, de forma conclusiva, que:

DOUTRINA

I – em virtude da natureza tributária das contribuições para o custeio da seguridade social, é imprescindível que as contribuições sociais executadas e arrecadadas na Justiça do Trabalho sejam analisadas sob um enfoque tributário e à luz da regra-matriz de incidência tributária;

II – levando-se em conta tal premissa, deve-se dizer que as contribuições previdenciárias executadas no processo trabalhista tem a seguinte regra-matriz de incidência:

a) Critério Material: pagar ou creditar salário ou rendimento ao reclamante, por força de decisão judicial condenatória ou acordo homologado;

b) Critério Temporal: momento do pagamento ou creditamento;

c) Critério Espacial: Fórum Trabalhista;

d) Critério Pessoal:

d.1) Sujeito Ativo: INSS;

d.2) Sujeito Passivo: empregador, na condição de contribuinte ou responsável;

e) Critério Quantitativo:

e.1) Base de Cálculo: parcelas remuneratórias dos valores efetivamente pagos ou creditados;

e.2) Alíquotas: variáveis, de acordo com os arts. 20, 21, 22, 24 e 25 da Lei nº 8.212/91;

III – em virtude do exposto, podemos afirmar que: (III.1) havendo homologação de acordo judicial, a base de cálculo das contribuições previdenciárias deve ser composta pelas parcelas remuneratórias dos valores efetivamente pagos ou creditados ao reclamante; (III.2) a Justiça do Trabalho é incompetente para executar e arrecadar as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças meramente declaratórias.