

OS DÉBITOS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, APURADOS NO PROCESSO DO TRABALHO, DEPOIS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449 DE 03 DE DEZEMBRO DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE /2009

Jales Valadão Cardoso
Desembargador do TRT da 3ª Região

**A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449 DE 03.12.2008,
CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 27.05.2009**

Depois da publicação da Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27.05.2009, a União Federal (INSS) tem requerido a retificação dos cálculos de liquidação nas ações reclamatórias trabalhistas, para que o valor da contribuição previdenciária incida e seja atualizado desde a época da prestação de serviços, sustentando que é esse o fato gerador e a partir dele devem ser aplicados os "*índices de reajuste previstos na legislação previdenciária*".

A polêmica tem resultado nas mais variadas interpretações, recomendando estudo mais aprofundado da matéria, considerando a competência tributária atribuída, recentemente, à Justiça do Trabalho, pela Emenda Constitucional nº 45/2004.

A execução da contribuição previdenciária, nas ações reclamatórias trabalhistas, decorre dessa expressa previsão constitucional, contida no inciso VIII artigo 114 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45/2004:

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; "

Esta contribuição social, atualmente, tem sua origem e exigibilidade previstas no artigo 195 da Constituição Federal:

"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 EXECUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA JUSTIÇA DO TRABALHO

No início do exercício desta nova competência, a legislação e a jurisprudência trabalhista definiram que a constituição do crédito tributário decorria da quitação do débito trabalhista. Enquanto não houvesse a quitação do crédito salarial, decorrente de imposição da sentença judicial (condenatória ou homologatória de acordo), não ocorria a constituição do crédito tributário, cujo lançamento *ex officio* era promovido naquela sentença. Outros julgados entenderam que o trânsito em julgado da sentença de liquidação era o fato gerador da obrigação previdenciária, porque dava liquidez e certeza ao crédito. E não pode ser negado que houve certa confusão, na doutrina e jurisprudência, entre os conceitos de fato gerador (artigo 114 do Código Tributário Nacional) e a constituição do crédito tributário (artigo 142 CTN), pelo lançamento (artigo 144 CTN).

A exigência de aplicação e integração das regras de direito tributário, no processo do trabalho e nas ações reclamatórias trabalhistas, é fato relativamente recente e não constitui novidade a existência de decisões divergentes. Este estudo pretende apenas abordar os aspectos práticos da questão, segundo a legislação em vigor, sem adentrar em divergências doutrinárias, nem examinar a singularidade das funções administrativas atribuídas ao Juiz do Trabalho. Fica apenas o registro da precariedade de todo e qualquer entendimento doutrinário, ainda que longamente aperfeiçoado, quando confrontado com a legislação nova, em sentido contrário. Por essa razão, cada vez mais atual é a lição daqueles professores do ensino jurídico que recomendam, a seus alunos, manter conhecimento sempre atualizado da legislação, porque a doutrina pode perder sua utilidade, a qualquer momento, quando a lei não observa a evolução científica das regras de direito.

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - DIVERGÊNCIAS

Convém começar pelo princípio, lembrando que a constituição do crédito tributário é feita pelo lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966). Este deve ser providenciado pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária, quando a lei instituir essa obrigação acessória (parágrafo 2º artigo 113 CTN), na modalidade denominada lançamento por homologação (ou autolancamento - artigo 150 CTN). Deverá ser promovido pela autoridade administrativa, quanto a esta competir analisar as informações prestadas pelo contribuinte e promover o lançamento (artigo 147 CTN), ou quando a lei assim determinar, por diversas razões de fato, inclusive pela falta de cumprimento da obrigação, de forma voluntária, pelo sujeito passivo (lançamento *ex officio* - artigo 149 CTN).

Nas ações reclamatórias trabalhistas, em virtude da regra do *caput* do artigo 43 da Lei nº 8.212/91, o lançamento *ex officio* (incisos I e II artigo 149 CTN) da contribuição previdenciária é feito pela sentença judicial, quando condena o empregador ao pagamento de parcelas de natureza jurídica salarial ou homologa termo de acordo.

Pela regra do artigo 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e é regido pela lei vigente naquela época.

O entendimento inicial, acolhido no artigo 83 da Consolidação dos Provimentos da Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho, publicada no DJU de 12/04/2006, está assim redigido:

*“Art. 83 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 liberação de depósito judicial ao credor ou seu representante legal.”*

Apesar de omissis quanto aos efeitos jurídicos do **crédito** das parcelas, também previsto na alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, como fato gerador do tributo, esse entendimento da Corregedoria-Geral tem respaldo seguro na regra do *caput* do artigo 43 da Lei nº 8.212/91 :

*“Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o **pagamento** de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social ” (com a redação da Lei nº 8.620 de 05.01.1993)*

bem como no artigo 276 do Decreto nº 3.048 de 06.05.1999 (RPS – Regulamento da Previdência Social):

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

Sem observar a previsão constitucional expressa, que também o **crédito** da parcela era fato gerador do tributo, e fixada na lei e no decreto regulamentar, portanto, a data de vencimento da obrigação tributária (recolhimento da contribuição previdenciária), nessa hipótese de incidência, como sendo o dia dois do mês seguinte ao do **pagamento** do débito trabalhista apurado na liquidação da sentença, era mesmo inviável considerar o devedor em mora, no período anterior. Nessas condições, a orientação da CGJT não pode merecer crítica, porque a legislação tributária deve ser interpretada de forma restrita.

Pela interpretação lógica e sistemática dessa mesma regra administrativa (artigo 276 do Decreto nº 3.048/99 - RPS), a incidência de multa e juros de mora sobre os valores devidos, a título de contribuição previdenciária, em caso de condenação em sentença judicial, ocorria apenas quando sua quitação fosse promovida após o prazo nele estabelecido, ou seja, o dia dois do mês subsequente ao do **pagamento** dos valores apurados. Não foi observado que também a determinação da liquidez e certeza do valor das verbas trabalhistas, de natureza jurídica salarial, era também sua base de cálculo, como determina a Lei Maior. A definição do *salário-de-contribuição* pelo artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que menciona " ... a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título ... ", deu causa a interpretações mais adequadas ao texto constitucional, que serão abaixo referidas, mas que também o ultrapassam, no aspecto formal.

É que a contribuição previdenciária é exigível apenas depois desse **pagamento** ou **crédito**, considerado seu fato gerador, definido de forma completa na **alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal**: *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho **pagos** ou **creditados**, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.*

Como não existe na regra constitucional a palavra "**devidos**", que consta do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, prevalece o princípio da hierarquia das normas, até porque a alínea "a" inciso III artigo 146 da Constituição Federal restringe à lei complementar "*a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*";". E a exigibilidade (atual) da contribuição previdenciária decorre da regra do artigo 195 da Constituição

Federal, posterior ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966). Ou seja, de qualquer forma a lei ordinária não poderia ultrapassar, nesse ponto específico, mesmo no aspecto meramente formal, a regra da Lei Maior, por diversas razões de direito. Mas convém admitir, desde logo, que "**devidos**" ou "**creditados**", nessas circunstâncias, são termos que têm a mesma significação, porque o valor "devido" pelo empregador ou tomador de serviços é o valor "creditado" ao empregado ou prestador de serviços. Sem esquecer que o termo "**creditados**" foi aquele adotado pela Lei Maior.

Como acima afirmado, a regra constitucional, que respalda a exigibilidade atual da contribuição previdenciária, menciona também o **crédito** da parcela como fato gerador, o que o artigo 83 da Consolidação dos Provimentos da Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho não admitiu, porque a legislação ordinária e o decreto regulamentar dispuseram em sentido mais restritivo. Surgiram então divergências na jurisprudência trabalhista, porque existem sentenças e acórdãos que consideram a data do trânsito em julgado da sentença, quando líquida, ou da sentença de liquidação, em caso contrário, como definidor do prazo de cumprimento da obrigação tributária (o dia dois do mês seguinte), entendimento que tem respaldo na alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal e, só agora, na legislação previdenciária ordinária.

Portanto, a contribuição previdenciária tem como fato gerador o **pagamento** ou o **crédito** de salários e demais rendimentos do trabalho, que tenham natureza jurídica salarial (tributáveis), porque a legislação previdenciária afasta a exigência sobre as parcelas de natureza meramente indenizatória (não tributáveis).

Voltando à análise da regra da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, excedido o prazo nela previsto, incide a multa de mora e a taxa de juros SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia), anteriormente prevista no artigo 34 da Lei nº 8.212/91, agora revogado pela MP-449/09 e substituído pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP-449/08, que determina a aplicação das penalidades previstas no **artigo 61 da Lei nº 9.430/1996**. Neste está estipulado, para os débitos com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal (agora a Receita Federal do Brasil, que controla a arrecadação da contribuição previdenciária), cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01.01.1997, a multa de mora calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento (0,33%), por dia de atraso, até o máximo de vinte por cento (20%), além da taxa de juros SELIC. O artigo 35-A, cuja constitucionalidade deverá ser objeto de controvérsia, estabelece a multa aplicável em caso de lançamento de ofício (artigo 44 da Lei nº 9.430/1996), mas esta referência deve ser entendida como a autuação administrativa promovida pela fiscalização do INSS (agora agregada à RFB), que não é objeto deste estudo, porque a competência para examinar as ações judiciais dela decorrentes, nessa situação de fato, é da Justiça Federal. Como o lançamento de tributo, que constitui atividade administrativa vinculada, sem qualquer divergência

doutrinária possível, em sentença judicial, é criação singular e recente da Constituição Federal brasileira (Emenda Constitucional nº 45/2004), excederia o propósito desse estudo entrar nessa seara doutrinária, porque ele visa apenas questão prática, atual e da legislação positiva. Passemos ao largo desse *imbroglio*.

Como pode ser visto até agora, nesse sentido orientava, anteriormente, o artigo 83 da Consolidação dos Provimentos da Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho, publicada no DJU de 12/04/2006, acima transcrito, com a ressalva acima, quanto à data de constituição e exigibilidade do crédito, em decorrência da sentença de liquidação.

As divergências entre as pretensões da Autarquia Previdenciária (INSS) e a defesa dos contribuintes, entretanto, recrudesceram com a publicação da Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008.

Com a inclusão do parágrafo 2º no artigo 43 da Lei nº 8.212/91, pela referida Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi necessário rever os conceitos até então aceitos, de forma quase geral, sobre o fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre os créditos decorrentes de condenação judicial, nas ações reclamatórias trabalhistas. O entendimento anterior decorria diretamente da lei previdenciária e seu decreto regulamentar, que mencionavam apenas o **pagamento**, sem cogitar do **crédito**, embora ambos estivessem, com todas as letras, na regra constitucional. Toda a sedimentação jurisprudencial anterior parece, a princípio, ter sido afetada pela nova regra.

Deve, mais uma vez, ser lembrada a definição de fato gerador, pela regra do artigo 114 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Definido anteriormente, de forma completa, na alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, que fora, até então, parcialmente ignorada, tanto na lei ordinária como no decreto regulamentar, houve agora a tentativa de adaptar a legislação ordinária aos interesses da arrecadação previdenciária, com a inclusão expressa da definição do fato gerador da contribuição previdenciária, no parágrafo 2º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009:

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

Em princípio, este dispositivo não tem maior interesse prático, porque não modifica a data de exigibilidade do tributo, que continua explícito na alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal. Com muita boa vontade do intérprete, pode ser considerada lei meramente interpretativa, para adequar e integrar a legislação ordinária à determinação da Lei Maior, corrigindo lacuna que poderia dar margem a interpretação divergente.

Mas a eventual alegação de inconstitucionalidade, por diversas razões (alínea "a" inciso III artigo 146 da Constituição Federal), será inevitável, inclusive por razão de ordem formal, porque a definição do fato gerador está na própria Lei Maior, não podendo ser ampliada, nem restringida, por norma de hierarquia inferior. Mas, quanto a este ponto, convém esperar a palavra final do Excelso Supremo Tribunal Federal. Fique registrado, apenas, que se a legislação previdenciária ordinária e seu decreto regulamentar não tivessem olvidado, parcialmente, a regra da Constituição Federal (alínea "a" inciso I artigo 195), certamente agora essa alteração legislativa não seria necessária.

Como dito acima, essa redação exige, no mínimo, grande esforço de interpretação, para evitar o confronto com a regra constitucional. Está dito na Lei Maior que o fato gerador da contribuição previdenciária é o **pagamento** ou o **crédito** dos salários, sem qualquer menção à prestação de serviços. A regra acrescentada pelo parágrafo 2º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, por essa razão, não tem condição de ser interpretada, de maneira formal e material, em harmonia com as disposições da Constituição Federal. Ao que tudo indica, a intenção era remover as divergências existentes na jurisprudência, sobre a ocorrência do fato gerador. Mas a menção expressa à "**data da prestação do serviço**" não tem qualquer sentido prático. Mesmo porque na hipótese de pagamento diário de salários, por exemplo, fato raro mas não inexistente, é a soma lançada na folha mensal que vai ser tributada pela contribuição previdenciária. Ninguém está obrigado a recolher a contribuição previdenciária dia a dia, ou semana a semana, ou quinzenalmente, segundo o princípio da reserva legal (inciso II artigo 5º da Constituição Federal), porque não existe disposição legal nesse sentido. A base de cálculo é o somatório da folha mensal de salários, como determina a regra constitucional da alínea "a" inciso I artigo 195. Para alterar a definição do fato gerador da contribuição previdenciária, nas condições atuais, é necessário mudar a regra da Constituição Federal. Assim, com muita boa vontade do intérprete, pode ser considerado que o parágrafo 2º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 11.941/2009, teve a finalidade de afastar as divergências jurisprudenciais sobre o tema, sendo mera lei interpretativa, o que também tem importância em direito tributário, como será visto abaixo.

DIVERGENCIAS JURISPRUDENCIAIS FATO GERADOR – JUSTIÇA FEDERAL

Na jurisprudência, as divergências sobre o fato gerador da contribuição previdenciária, no âmbito da competência da Justiça Federal,

existiram anteriormente quando as empresas, não podendo quitar a folha de salários no prazo legal (até o quinto dia útil do mês seguinte ao vencido - parágrafo único artigo 459 CLT), pelas mais variadas razões, entenderam que esse (fato gerador) só ocorria com o pagamento, fazendo uma leitura literal da regra da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal. Mencionada nesta "*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*", resultou o entendimento que não ocorrendo a quitação de salários, não ocorria também o fato gerador do tributo. Essa pretensão foi afastada nos v. Acórdãos proferidos pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (por exemplo, no AgRg no Resp 1102433/SC – 2008/0264954-5. T2, Rel. Min. Humberto Martins. Julg. 04/06/2009. Publ. DJe 25/06/2009; AgReg no Resp 516843/SC – 2203/0047905-2. T2, Rel. Min. Herman Benjamin. Julg. 28/04/2009. Publ. DJe 25/05/2009; AgReg no Ag 587476/MG – 2004/0018391-6. T2, Rel. Min. Herman Benjamin, Julg. 22/05/2007, publ. DJe 17-10-2008), até porque a vitória da tese colocaria em risco a própria solvência da Previdência Social. Se o contribuinte pudesse escolher a data de ocorrência do fato gerador, ou seja, aquela em que promovesse o pagamento de salários, apesar da regra legal específica, contida em norma de ordem pública (parágrafo único artigo 459 CLT), a desordem nas contas da previdência pública logo resultaria em problemas sociais. Aliás, para essa conclusão, basta a leitura da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, quando estipula os "*salários **pagos** ou **creditados***", como fato gerador do tributo. E o crédito dos salários ocorre na data em que a norma de ordem pública (**parágrafo único artigo 459 CLT**) exige que eles sejam quitados. Portanto, essa dúvida deve ser considerada extirpada da jurisprudência, porque ocorra ou não o pagamento dos salários (fato incerto), seu crédito obrigatório, sem exceções (fato certo e determinado), na data prevista na legislação trabalhista (**parágrafo único artigo 459 CLT**), constitui o fato gerador do tributo, nos termos da Constituição Federal.

Afastada a pertinência da tese, o Excelso Supremo Tribunal Federal confirmou a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, especialmente no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 533.602-5 de Santa Catarina, sendo Relatora a Exma Ministra Cármen Lúcia, julgado em 13.12.2006 e publicado no DJU de 09.02.2007 (Ementário nº 2263-6).

Em resumo, quanto ao fato gerador da contribuição previdenciária, no âmbito de competência da Justiça Federal, está pacificado o entendimento que ocorre na data prevista para a quitação de salários, ocorra ou não seu efetivo pagamento. A exigência tributária foi desvinculada da solvência do crédito trabalhista, pelas decisões judiciais acima referidas, o que atende as regras dos artigos 139 a 141 do Código Tributário Nacional e as demais normas de direito tributário. Isso apenas confirma a tese que o fato gerador da contribuição previdenciária sempre esteve definido, de forma insofismável, na regra da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, como o **pagamento** ou o **crédito** de

salários, sem a necessidade dos *remendos* agora acrescentados à legislação ordinária.

PROBLEMAS ESPECÍFICOS DA EXECUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO PROCESSO DO TRABALHO

Mas, no âmbito de competência da Justiça do Trabalho, em relação às parcelas de natureza jurídica salarial, decorrentes de condenação em ação reclamatória trabalhista, a inclusão dos parágrafos 2º e 3º no artigo 43 da Lei nº 8.212/91, pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, provocou a discussão mais acurada do tema.

A constatação que as parcelas trabalhistas, objeto de condenação, são atualizadas mês a mês (salários, diferenças, horas extraordinárias, adicionais diversos, etc), com inclusão de juros de mora (parágrafo 1º artigo 39 da Lei nº 8.177 de 01.03.1991 e Súmula 200/TST) e atualização monetária (*caput* do artigo 39 da Lei nº 8.177 de 01.03.1991 e Súmula 381/TST), força a conclusão que as parcelas da contribuição previdenciária também devem ser apuradas mês a mês, o que não constitui novidade, mas devem ser também atualizadas, agora, pelos acréscimos previstos, de forma específica, na legislação previdenciária. Mas, destes acréscimos legais (multa de mora e taxa de juros SELIC), qual deve ser aplicada, em cada hipótese? **Essa a questão prática.**

Surge aqui um primeiro problema sobre a integração das normas tributárias e trabalhistas. No âmbito da competência da Justiça Federal, a existência de regra específica, em norma de ordem pública (parágrafo único artigo 459 CLT), estabelecendo a data de vencimento da obrigação trabalhista de pagar salários e consectários (até o quinto dia útil do mês seguinte à prestação de serviços), afasta a discussão sobre a incidência da mora no cumprimento da obrigação tributária (recolhimento da contribuição previdenciária mensal, incidente sobre a folha de salários), o que está pacificado na jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça e do Excelso Supremo Tribunal Federal, como visto acima.

Mas, no âmbito da competência restrita da Justiça do Trabalho, a sentença que defere parcelas de natureza jurídica salarial, tributáveis pela incidência da contribuição previdenciária, tem dupla natureza (declaratória do direito e constitutiva da obrigação de pagar), tanto na área trabalhista quanto na tributária. Antes dessa sentença, o empregador não reconhecia o direito vindicado, portanto, existia apenas a pretensão do empregado, manifestada na petição inicial, normalmente contestada. Como mero objeto da litiscontestação, não pode ser considerado como obrigação exigível. A certeza sobre a existência desse direito (e dessa parcela tributável) surge com o trânsito em julgado da sentença proferida em ação reclamatória, ou daquela que homologa o termo de acordo judicial. E atrai a aplicação da regra da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, que

define o fato gerador da contribuição previdenciária, porque constitui o crédito trabalhista (ou, em outras palavras, **credita** seu valor no patrimônio jurídico do empregado).

Em princípio, não poderá ser exigida a multa moratória (artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP-449/08, que determina a aplicação das penalidades previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996), por razão de fato que diz respeito à situação especial dessa parcela tributária, nas ações reclamatórias trabalhistas. De maneira geral, o lançamento *ex officio* de outros tributos apanha o fato gerador regularmente constituído (o rendimento não declarado pelo contribuinte, no caso do imposto de renda, a venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, no caso do imposto sobre circulação de mercadorias, a própria falta de recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários vencida, no âmbito de competência da Justiça Federal, etc.).

Mas no caso das ações reclamatórias trabalhistas, duas situações distintas podem ocorrer.

Na primeira hipótese, os salários e consectários foram quitados, mas o tributo não foi recolhido, em decorrência da falta de legalização do contrato (falta de anotação da CTPS e do livro de registro de empregados: artigos 29 e 41 da CLT), além do denominado salário extra folha, porque não contabilizado regularmente (ou salário "*por fora*"), em resumo, a informalidade. Aqui, ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária (pagamento de salários e consectários), mas não foi promovido o autolancamento (ou lançamento por homologação) do tributo (artigo 150 CTN), pelo sujeito passivo, nem seu recolhimento. Em outras palavras, o tributo foi sonogado. Impõe-se, nesta primeira hipótese, a incidência de todas as penalidades previstas na legislação previdenciária: incidência da multa de mora e taxa de juros SELIC (artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP-449/08, que determina a aplicação das penalidades previstas no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996).

Na segunda hipótese, com o contrato de trabalho legalizado, o empregado vindica parcelas que o empregador entende indevidas, por exemplo as diferenças salariais pela equiparação, a incidência de adicional de insalubridade, horas extraordinárias, etc. É a sentença proferida na ação reclamatória que vai declarar o direito, constituir a obrigação trabalhista e, por conseqüência, a obrigação tributária. Nenhuma dessas obrigações existia antes da sentença condenatória e, principalmente, não havia sido **quitada** ou **creditada** qualquer parcela de natureza salarial, cujo débito o empregador não reconhecia, para constituir o fato gerador da incidência da contribuição previdenciária, como definido na alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal. Em resumo, não havia ocorrido a hipótese de incidência do tributo nem, por conseqüência, a constituição da obrigação tributária. A pretensão do empregado (*a res in judicio deducta*), ainda que posteriormente transformada em obrigação trabalhista, pelo advento da sentença proferida na ação reclamatória, não gera a obrigação tributária,

situação jurídica distinta da simples sonegação fiscal. Nesta o fato gerador ocorreu. Naquela não aconteceu, pela falta de constituição da obrigação tributária: não houve o **pagamento** ou o **crédito** da verba, situação definida na Lei Maior como necessária à incidência do tributo, porque o empregador não os reconhecia, nem praticou qualquer ato jurídico que resultasse na formação da obrigação tributária.

Pode até ser discutido se a sonegação da obrigação trabalhista (a falta de pagamento do salário equiparado, do adicional de insalubridade, etc) resulta, *ipso facto*, na sonegação tributária (falta de recolhimento da contribuição previdenciária). Mas, aqui, a legislação especial a ser observada é a tributária, com as garantias de ordem constitucional, da legislação complementar (CTN) e ordinária asseguradas ao contribuinte. A existência da obrigação tributária resulta da ocorrência do fato gerador e, se não houve **pagamento** ou **crédito** de parcelas salariais, este não ocorreu, nos termos da definição existente na Constituição Federal (alínea "a" inciso I artigo 195).

Mas, na discussão de hipóteses, é ainda pertinente indagar se o advento da sentença condenatória não prova que a obrigação trabalhista existia, apenas não fora reconhecida, seja a recusa do empregador motivada (defesa segura de tese razoável), ou imotivada (defesa meramente procrastinatória). Mais uma vez, vai prevalecer o caráter objetivo da legislação tributária: a formação da obrigação tributária e a própria incidência do tributo (fato gerador) independem da motivação do sujeito passivo (artigo 118 CTN). É o implemento da situação de fato que resulta na existência do fato gerador da obrigação tributária (artigo 114 CTN). E a hipótese de incidência da contribuição previdenciária é o **pagamento** ou **crédito** da verba tributável (ou de natureza jurídica salarial). Enquanto o empregador não praticar esse ato (**pagar** ou **creditar** a parcela salarial) não terá incorrido na obrigação tributária, nos termos da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal. Como, no caso das ações reclamatórias, sobre contratos de trabalho regularmente formalizados (ao contrário dos contratos informais), ele nunca pratica esse ato, pelo contrário, nega sua própria existência na contestação, a obrigação trabalhista nasce apenas com a prolação da sentença condenatória, que define sua ocorrência no tempo, valor e demais condições que possibilitam a liquidação e execução. Em resumo, é a sentença condenatória que constitui a obrigação trabalhista e, por consequência legal, sua outra consectária, a obrigação previdenciária.

Portanto, com a restrição expressa quanto 1) à exigibilidade decorrente da sentença de liquidação, 2) da situação dos contratos de trabalho sem a regular formalização (artigos 29 e 41 da CLT), e 3) ao pagamento de salários sem contabilização (salário *extra folha*), cujo reconhecimento dessa condição, em sentença condenatória, obrigará ao recolhimento da contribuição previdenciária, com todos os acréscimos legais previstos na legislação previdenciária (multa de mora e taxa de juros SELIC), a orientação do artigo 83 da Consolidação dos Provimentos da Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho, publicada no DJU de 12/04/2006, ainda prevalece em parte. A ressalva, portanto,

diz respeito a esses três pontos, acima referidos, como a data da exigibilidade do recolhimento do tributo, decorrente da prolação da sentença de liquidação; dos contratos de trabalho informais, sem a devida anotação da CTPS e do salário não contabilizado.

E, em relação às obrigações tributárias (artigo 113 CTN), decorrentes dessa condenação, dispõe agora o parágrafo 3º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, também acrescentado pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009:

*§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período de prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e **acréscimos legais moratórios vigentes**, relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo prazo em que devam ser pagos os créditos encontrados em liquidação de sentença ou em acordo homologado, sendo que nesse último caso o recolhimento será feito em tantas parcelas quantas as previstas no acordo, nas mesmas datas em que sejam exigíveis e proporcionalmente a cada uma delas.*

Não mais pode ser dito que essa norma não é adequada à situação de fato (crédito resultante de processo judicial), porque é um parágrafo do artigo que trata da contribuição previdenciária nas ações reclamatórias (artigo 43 da Lei 8.212/91). Agora é consequência legal da sentença proferida nestas ações a constituição do crédito tributário, pelo lançamento (artigo 142 CTN) *ex officio* (incisos I e II artigo 149 CTN) da contribuição previdenciária, que tem as consequências previstas no artigo 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O crédito tributário, constituído pelo lançamento *ex officio* contido na sentença judicial, deverá ser atualizado com a aplicação dos acréscimos legais (taxa de juros SELIC), desde a sua exigibilidade.

VIGÊNCIA DA LEI NOVA – VACATIO LEGIS SITUAÇÃO ANTERIOR - PRAXIS

Entretanto, estas consequências são aplicáveis apenas aos fatos geradores ocorridos depois de noventa dias, a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, ou seja, a partir de

04/03/2009. Aos fatos anteriores, a norma constitucional (parágrafo 6º artigo 195 e inciso I artigo 150 da Constituição Federal) e a legislação tributária (artigo 105 CTN) impedem a aplicação retroativa da lei, em prejuízo do contribuinte. Antes vinha sendo utilizado, de modo geral, nos cálculos promovidos nesta Justiça Especializada, o método de atualizar a parcela tributável, pelos índices aplicáveis aos créditos trabalhistas, até a data da liquidação da sentença e calcular nesta (data da liquidação de sentença) a contribuição previdenciária, mês a mês, incidindo sobre o crédito salarial que ficava, assim, com o valor regularmente atualizado, sem qualquer prejuízo para o erário. Intimado o devedor para o pagamento, se excedesse o prazo fixado na sentença de liquidação, ficava sujeito aos acréscimos previstos na legislação previdenciária. Essa solução não viola a legislação, porque o tributo (a contribuição previdenciária) incide sobre o valor apurado, depois de sua atualização, pelos índices próprios. A rigor, essa situação era até mais favorável aos interesses da Previdência Social, mas o advento da legislação específica (parágrafo 3º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91) encerra eventual polêmica porque, agora, *legis habemus*. A partir de **04.03.2009**, o índice de atualização das parcelas da contribuição previdenciária é a taxa de juros SELIC. Mas, para o estudioso dessa matéria, fica registrado que a solução legislativa não foi benéfica para o interesse da Previdência Social, nem para o interesse público, por conseqüência. É que apenas a taxa de juros dos débitos trabalhistas é de 1% ao mês, capitalizada, acrescida da atualização monetária (Súmulas 200 e 381 do Colendo TST), ao passo que a taxa SELIC, atualmente (novembro/2009) é de 8,75% anuais, com tendência de baixa, segundo os especialistas em economia. O prejuízo para a Previdência, em relação aos débitos oriundos de sentenças proferidas na Justiça do Trabalho, portanto, não será desprezível.

Além disso, a inclusão do parágrafo 2º no artigo 43 da Lei nº 8.212/91, pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, deve ser considerada lei interpretativa, porque não modifica a situação anterior, mas apenas define, na legislação ordinária, a época de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, o que a legislação constitucional (alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal) fez anteriormente, de forma completa. E, pelas regras dos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25.10.1966):

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

*I – em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”*

Por estas regras de direito tributário, de qualquer forma os parágrafos 2º e 3º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91, incluídos pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, não poderiam cominar penalidade a fatos geradores ocorridos antes de sua vigência (parágrafo 6º artigo 195 e inciso I artigo 150 da Constituição Federal e artigo 105 do Código Tributário Nacional).

Está explicitado na legislação ordinária, para aplicação específica no processo do trabalho, o acréscimo da contribuição previdenciária, pelas alíquotas de 12%, 9% ou 6%, quando o trabalho for exercido em condição insalubre ou perigosa, conforme previsão do parágrafo 6º artigo 57 da Lei 8.213/91, com a redação determinada pela Lei nº 9.732 de 11.12.1998, que remete ao inciso II artigo 22 da Lei 8.212/91. Esse é outro ponto que vai gerar polêmica nas ações reclamatórias, mas deve merecer estudo à parte, pela sua complexidade. A imprensa tem noticiado a concessão de medidas liminares, neste ponto, depois dessa época, sendo conveniente aguardar a decisão dos Tribunais Superiores.

TERMO DE ACORDO EM AÇÃO RECLAMATÓRIA ACORDO POSTERIOR À SENTENÇA MODIFICAÇÕES - CRÍTICA

Também foi acolhida na legislação ordinária a tese que o acordo entre as partes, na ação reclamatória, mesmo depois de proferida a sentença de mérito, modifica a base de cálculo da contribuição previdenciária. Dispõe o parágrafo 5º do artigo 43, incluído pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que nessa hipótese " ... **a contribuição será calculada com base no valor do acordo.**" Apesar de encerrada a divergência jurisprudencial nesse ponto, pela expressa disposição da legislação previdenciária, deve ser observado que foi acolhida a tese mais dissonante das regras do direito constitucional e tributário. As partes podem transigir sobre valores que integram seu patrimônio, mas não sobre o montante do tributo que fora objeto de lançamento *ex officio*, na sentença judicial, que transitou em julgado e não mais poderia ser modificada, pela convenção entre particulares. Ainda mais quando estes são exatamente os sujeitos passivos da obrigação tributária (empregador e empregado) e diretamente interessados na diminuição do seu valor. Agora, são os contribuintes que vão definir a base de cálculo do tributo, nessa hipótese de fato. Apenas essa última constatação seria suficiente para invalidar a

tese, acolhida na legislação ordinária, que não tem amparo na regra constitucional que nada excepciona (alínea "a" inciso I artigo 195 da CF). Faltou observar a regra do inciso II artigo 106 do Código Tributário Nacional, que ressalva os *atos não definitivamente julgados*. Permitir essa modificação da base de cálculo, depois de transitada em julgado a sentença, que promoveu o lançamento do tributo, significa olvidar a regra do inciso XXXVI artigo 5º da Constituição Federal, ou seja, os efeitos da coisa julgada. De qualquer forma, prevalecerá a regra legal, porque beneficia o contribuinte e, certamente, não terá oposição sistemática, nem será questionada sua legitimidade.

O parágrafo 6º do artigo 43 da Lei 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, determina a aplicação das disposições desse artigo aos valores devidos ou pagos nas denominadas comissões de conciliação prévia. Além de desnecessário, porque esses valores estão sujeitos às regras gerais de incidência da contribuição previdenciária, como valores **pagos** ou **creditados**, segundo as disposições da alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal, sua finalidade prática é desconhecida.

RESUMO - CONCLUSÃO

Todas essas considerações anteriores levam à necessidade prática de definir a situação dos créditos previdenciários, depois do advento da Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, nas sentenças proferidas nas ações reclamationárias julgadas na Justiça do Trabalho, que pode assim ser resumida:

a) o fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre salários e demais rendimentos do trabalho, sempre esteve definido, de forma completa, na **alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal**. A jurisprudência havia afastado todas as teses que promoviam a leitura literal dessa norma, firmando o entendimento que o tributo é devido mês a mês, incidindo sobre os salários e demais rendimentos do trabalho, **pagos** ou **creditados** no mês anterior. Esse crédito obrigatório decorre das regras do **artigo 459 CLT e seu parágrafo único**. Por essas razões, além de inócuo, na prática, é duvidosa a constitucionalidade formal e material do parágrafo 2º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 11.941/2009, porque não pode ser interpretado em harmonia com a regra da **alínea "a" inciso I artigo 195 da Constituição Federal**, ressalvado grande esforço de interpretação, que o considere norma interpretativa, para explicitar, na legislação ordinária, a época de ocorrência do fato gerador do tributo, o que estava pacificado, no âmbito da competência da Justiça Federal, pela jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça e do Excelso Supremo Tribunal Federal;

b) houve alteração prática na forma de cálculo do tributo, no processo do trabalho, especialmente pela explicitação da incidência da **taxa de juros SELIC**, para a atualização das parcelas da contribuição previdenciária, desde a constituição do

crédito, que deverá ser observada, obrigatoriamente, sobre os fatos geradores ocorridos a partir da data de **04.03.2009**. Em todos os processos, as parcelas da contribuição previdenciária devem ser **apuradas mês a mês**, com referência ao período de prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição, relativamente a cada uma das competências abrangidas, **devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo prazo em que devem ser pagos os créditos trabalhistas, apurados na liquidação da sentença ou no termo de acordo judicial**, sendo que nesse último caso, o recolhimento será feito em tantas parcelas quanto aquelas previstas no acordo, nas mesmas datas de vencimento e proporcionalmente a cada uma delas (parágrafo 3º artigo 43 da Lei 8.212/91, acrescentado pela MP 449 de 03 de dezembro de 2.008, convertida na Lei nº 11.941/2009);

c) houve modificação formal e adequação da legislação previdenciária, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de **04.03.2009** (noventa dias depois da vigência da MP- 449/2008 - parágrafo 6º artigo 195 CF), **apenas em relação à hipótese dos contratos de trabalho informais**, sem a devida legalização (falta de anotação da CTPS, etc) ou salários não contabilizados ("por fora"), porque o pagamento das parcelas salariais, sem o autolancamento da contribuição previdenciária e respectivo recolhimento, em resumo, falta de cumprimento da obrigação fiscal, resulta em acréscimo de todas as penalidades previstas na legislação previdenciária, **inclusive a multa de mora** (artigo 61 da Lei nº 9.430/1996), como determina o parágrafo 3º do artigo 42 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009;

d) **em contratos regularmente formalizados**, ou em relação às parcelas de natureza salarial (logo, tributáveis) objeto de condenação em sentença judicial, portanto, ainda não **quitadas** nem **creditadas** pelo empregador, os acréscimos legais serão aqueles determinados na legislação previdenciária, apurados na forma do parágrafo 3º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91, **ressalvada a multa de mora** (artigo 61 da Lei nº 9.430/1996), que incidirá apenas quando não cumprida a obrigação de recolhimento, no prazo legal, isto é, **na forma definida pelo trânsito em julgado da sentença de liquidação e nos prazos nela fixados, que não podem exceder, em relação à obrigação previdenciária, o dia 2 (dois) do mês subsequente**;

e) o trabalho em condições insalubres ou perigosas, reconhecidas na sentença, será objeto de agravamento da alíquota da contribuição previdenciária, segundo a regra do parágrafo 4º artigo 43 da Lei 8.213/91, assunto que merece estudo mais detalhado, pela sua complexidade;

f) pela nova regra do parágrafo 5º do artigo 43 da Lei 8.212/91, no caso de acordo posterior à prolação da sentença de mérito, ou seja, mesmo depois de transitada em julgado, o valor nele estipulado pelos litigantes será a base de cálculo da contribuição previdenciária, caso único e exótico de possibilidade de transação (ou *revisão interessada*), sobre valores decorrentes de lançamento *ex officio* de tributo,

coberto pelos efeitos da *res judicata*, a ser promovida pelos próprios interessados e sujeitos passivos da obrigação tributária, situação de fato criada por este acréscimo da legislação ordinária, que olvidou completamente as regras do inciso XXXVI artigo 5º da Constituição Federal e do inciso II artigo 106 do Código Tributário Nacional;

g) com essas modificações, o artigo 83 da Consolidação dos Provimentos da Corregedoria-Geral da Justiça do Trabalho, publicada no DJU de 12/04/2006, não mais mantém a propriedade e adequação integral à legislação atual. Ocorre a ressalva do item "c" desta conclusão (**salários quitados em contratos informais e salários quitados sem regular contabilização**), bem como quanto à **época de exigibilidade do recolhimento da contribuição previdenciária**, que agora fica definida com **a data do trânsito em julgado da sentença de liquidação** (parágrafo 3º artigo 43 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009), isto é, o dia 2 (dois) do mês seguinte a esse evento, **sendo irrelevante que ocorra (ou não) a quitação do crédito trabalhista**, além da obrigatoriedade de atualização do crédito previdenciário, desde a sua constituição, **pela taxa de juros SELIC**;

h) as **penalidades** acrescentadas à legislação previdenciária, pela Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, poderão ser exigidas apenas quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de **04.03.2009**, considerando as regras do inciso I artigo 150 e parágrafo 6º artigo 195 da Constituição Federal, que definem a vigência das normas previdenciárias.

Jales Valadão Cardoso
Desembargador do TRT da 3ª Região