



QUESTÕES RELATIVAS AOS LIMITES DA COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA CONSTITUIR CRÉDITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Marciano Seabra de Godoi *

Rafael Santiago Costa **

1. INTRODUÇÃO

Embora os pontos de interseção entre Direito Tributário e Direito do Trabalho tenham aumentado significativamente com as inovações trazidas à delimitação da competência da Justiça do Trabalho pelas Emendas Constitucionais 20/98¹ e 45/04², o diálogo entre esses dois ramos do Direito é muito mais amplo e transcende a questão da atuação direta da Justiça do Trabalho na cobrança e arrecadação de tributos relacionados às decisões proferidas naquela seara.

Isso porque o fato gerador e a base de cálculo de alguns tributos estão diretamente vinculados às relações de trabalho, como é o caso das contribuições previdenciárias e do imposto de renda da pessoa física³. Desse modo, independentemente da competência atribuída constitucionalmente à Justiça do Trabalho para executar contribuições previdenciárias relacionadas às suas decisões, muito do que se discute na esfera trabalhista repercute nas questões tributárias, com especial destaque à composição da base de cálculo daquelas

* Professor da PUC Minas. Mestre (UFMG) e Doutor (Universidade Complutense de Madri) em Direito Tributário. Advogado.

** Mestrando em Direito Público na Universidade Federal do Amapá. Advogado.

¹ A EC nº 20/98 incluiu o § 3º ao artigo 114 da Constituição Federal, com a seguinte previsão (alterado substancialmente pela EC nº 45/04): “*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*”.

² A EC nº 45/04, por sua vez, reformulou por completo o artigo 114 da Constituição Federal, mas manteve, agora no inciso VIII do *caput* desse dispositivo, a competência explicitada pela EC nº 20/98 e acima indicada.

³ Com efeito, se por um lado a base de cálculo das contribuições previdenciárias (salário de contribuição) é a remuneração do empregado ou trabalhador, que, nos termos do artigo 28, I da Lei nº 8.212/91, representa a “*totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”, por outro, o artigo 43, I do Código Tributário Nacional (CTN) inclui o produto do trabalho na renda que, caso disponibilizada econômica ou juridicamente ao trabalhador, ensejará a incidência do IRPF.

contribuições sociais, bem como à própria constatação da ocorrência do fato gerador e a identificação de seu aspecto temporal.

Dessa forma, a correta identificação de relações de trabalho, bem como do conceito de remuneração em contrapartida ao trabalho é matéria que interessa ao Direito do Trabalho e ao Direito Tributário.

Entretanto, não é intuito do presente trabalho fazer a identificação e a conceituação acima apontadas. Em primeiro lugar, porque se trata de tema extremamente amplo. Em segundo lugar, porque reflexões correlatas já vêm sendo há muito desenvolvidas pela doutrina especializada de ambos os ramos do Direito.

O presente estudo se volta à análise de aspectos específicos e menos debatidos dessa relação, mas igualmente relevantes e polêmicos, quais sejam, a competência para reconhecimento do vínculo trabalhista e o momento em que deve ser considerado ocorrido o fato gerador das contribuições previdenciárias. Buscar-se-á, analisando os papéis da Fiscalização Tributária e da Justiça do Trabalho no que se refere aos aspectos acima apontados, reforçar a conexão entre as disciplinas, sempre com o exame crítico da jurisprudência e da doutrina.

2. COMPETÊNCIA PARA O RECONHECIMENTO DO VÍNCULO TRABALHISTA

Parece-nos natural que o primeiro ponto a ser observado diga respeito à própria configuração da relação trabalhista. Afinal, as contribuições previdenciárias incidem justamente sobre a remuneração entregue como contrapartida ao trabalho prestado, seja por empregados ou trabalhadores avulsos. Não configurada a relação de trabalho, e muito menos o vínculo empregatício⁴, não há que se falar em incidência dessas contribuições. Sobre esses dois aspectos, merece destaque o seguinte precedente do STJ:

“CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUÍZO DO TRABALHO E JUÍZO FEDERAL. AÇÃO AJUIZADA POR EX-EMPREGADOR EM FACE DE EX-EMPREGADA. PEDIDO DE

⁴ O Ministro do TST Maurício Godinho Delgado assim trata a distinção entre relação de trabalho e relação de emprego: *“A primeira expressão tem caráter genérico: refere-se a todas as relações jurídicas caracterizadas por terem sua prestação essencial centrada em uma obrigação de fazer consubstanciada em labor humano. (...) A relação de emprego, do ponto de vista técnico-jurídico, é apenas uma das modalidades específicas de relação de trabalho juridicamente configuradas. Corresponde a um tipo legal próprio e específico, inconfundível com as demais modalidades de relação de trabalho ora vigorantes.”* (DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 9ª ed. São Paulo: LTr, 2010. págs. 265-266)

RESTITUIÇÃO DE MULTA APLICADA EM RAZÃO DO ATRASO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPETÊNCIA DO JUÍZO DO TRABALHO.

1. A competência da Justiça do Trabalho não se restringe apenas às relações de emprego singularmente consideradas, mas também à análise de todos os conflitos derivados do vínculo trabalhista.

*2. A obrigação de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga à ex-empregada ocorre de forma compulsória, em razão da relação de trabalho anteriormente estabelecida entre as partes, pois **sem o vínculo trabalhista a obrigação de recolher os encargos sociais simplesmente não existiria.***

3. (...). Conflito conhecido para declarar a competência do JUÍZO DO TRABALHO DA 2ª VARA DE COTIA / SP.” (CC nº 108.046/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, 2ª Seção, julgado em 25.08.2010, DJe 06.09.2010) – negritos nossos

Nesse contexto, embora a competência da Justiça do Trabalho se estenda à análise de todos os conflitos derivados do vínculo trabalhista (artigo 114, *caput*, incisos I e IX, da Constituição), tem sido reconhecida de forma pacífica pelo STJ a possibilidade de a Fiscalização Tributária, para fins de lançamento de contribuições previdenciárias, afirmar a existência de relações de trabalho independentemente de existir reconhecimento do vínculo pelas partes envolvidas ou de existir prévia declaração do referido vínculo pela Justiça do Trabalho. Nesse sentido são os seguintes julgados:

“(…). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO DE EMPRESA. CONSTATAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO NÃO DECLARADO. COMPETÊNCIA. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. (...).

(...)

II - O INSS, "ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação" (REsp nº 515.821/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 25.04.2005).

III - Destaque-se que remanesce hígida a competência da Justiça do Trabalho na chancela da existência ou não do aludido vínculo empregatício, na medida em que: "O

juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestado, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 575.086/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 30.03.2006).

IV - Recurso especial provido." (REsp nº 859.956/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 10.10.2006, DJ 26.10.2006) – negritos nossos

"TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – INSS – COMPETÊNCIA – FISCALIZAÇÃO – AFERIÇÃO – VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

1. A autarquia previdenciária, por meio de seus agentes fiscais, tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária.

(...).

Recurso parcialmente conhecido e improvido." (REsp nº 894.571/PE, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 13.10.2008)

Embora devam ser apontadas algumas ressalvas e limites a essa competência, o que será efetuado adiante, parece-nos correto esse posicionamento do STJ, haja vista, principalmente, o contido no artigo 142 do CTN⁵, que atribui à Fiscalização Tributária o dever inescusável de proceder ao lançamento tributário quando considerar realizado o fato gerador da obrigação tributária, o que independe da presença das formalidades que normalmente contornam e explicitam sua ocorrência.

Afinal, o lançamento tributário se enquadra dentro da categoria dos atos administrativos, sendo, como tal, perfeitamente suficiente e idôneo à produção de efeitos no mundo jurídico⁶, além de ser dotado de presunção de legalidade e de legitimidade,

⁵ "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

⁶ FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 97.

demandando do contribuinte a produção de prova em contrário para afastar referida presunção⁷.

Entretanto, como se vê no acórdão do REsp nº 859.956, cuja ementa foi acima reproduzida, a atribuição à Fiscalização Tributária da competência para reconhecimento do vínculo trabalhista (ou até empregatício) não afasta a da Justiça do Trabalho para eventualmente reavaliar o mesmo contexto fático, por provocação do suposto trabalhador ou do tomador dos serviços, e, inclusive, para negar o vínculo inicialmente apontado para fins tributários.

Em situações como essa, sob pena de clara afronta ao artigo 114, I da Constituição Federal, consideramos que deverá prevalecer o entendimento da Justiça Especializada, que não poderá ser questionado nem mesmo em outra seara judicial. A eventual manifestação da Justiça do Trabalho no sentido de inexistência da relação de trabalho retiraria o fundamento da constituição de crédito tributário. A seguinte decisão do STJ, apontada como paradigmática pelas posteriores sobre o tema, respalda essa conclusão:

“PREVIDENCIÁRIO - INSS - FISCALIZAÇÃO - AUTUAÇÃO - POSSIBILIDADE - VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

*A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. **Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo.***

Recurso provido.” (REsp nº 236.279/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, julgado em 08.02.2000, DJ 20.03.2000, p. 48) – negritos nossos

Do voto que a fundamenta, extrai-se o seguinte trecho:

“A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Com

⁷ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – (...) – AUTO DE INFRAÇÃO – PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE – ÔNUS DA PROVA – PARTICULAR – (...).

(...)

3. O auto de infração é ato administrativo que, enquanto tal, goza de presunção de veracidade e legitimidade, cabendo ao particular o ônus de demonstrar o que entende por vício.

(...)

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.” (REsp nº 1.108.111/PB, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 27.10.2009, DJe 03.12.2009)

isso, estaria o Instituto dando uma decisão administrativa que estaria sempre sujeita ao crivo do Judiciário. A empresa, caso não concorde com a autuação, recorrerá à Justiça do Trabalho, competente para decidir se existe ou não vínculo empregatício. É claro que o INSS, para autuar uma empresa, não precisa de uma decisão prévia da Justiça do Trabalho sobre a existência ou não de vínculo empregatício. Não se pode confundir competência do Instituto para autuar uma empresa com o poder da Justiça do Trabalho de decidir sobre vínculo empregatício. A competência da Justiça do Trabalho não exclui a do Instituto de exercer suas funções de fiscalização sobre o cumprimento ou não das normas de proteção ao Trabalho.”

A possibilidade de se recorrer à Justiça do Trabalho para fins de questionamento do entendimento fiscal acerca da existência de vínculo trabalhista foi reafirmada no REsp nº 515.821 (Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, julgado em 14.12.2004), como se constata do voto que o instrui:

“À evidência, o IAPAS ou o INSS, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestada, seja administrativamente, seja judicialmente.

Dessa feita, cabe à empresa contribuinte questionar, na Justiça do Trabalho, a inexistência do vínculo empregatício.”

Ou seja, lançados pela Fiscalização Tributária valores a título de contribuições previdenciárias decorrentes de suposta relação de emprego (ou mesmo trabalho) não reconhecida como tal pelo contribuinte, torna-se possível questionar a constituição do crédito não apenas por meio de um processo tributário (administrativo ou judicial), mas também recorrendo à Justiça do Trabalho, que detém, nos termos da Constituição Federal, a competência para confirmar ou afastar aquela presunção em que se baseou a Fiscalização para constituir o crédito tributário.

E, a depender das peculiaridades do caso concreto, pode ser mais fácil a demonstração pelo contribuinte da inexistência da relação jurídica trabalhista perante a Justiça do Trabalho do que, por exemplo, perante um órgão administrativo tributário de julgamento. Seja em face da maior especialidade e imparcialidade da Justiça do Trabalho, seja, quando recomendável, em decorrência da possibilidade de uma maior participação do suposto trabalhador na produção e apresentação de provas.

É inegável que se trata de procedimento pouco usual, como identificado em pesquisa da jurisprudência dos Tribunais Trabalhistas, carente de julgados que versem especificamente sobre ações com o intuito aqui vislumbrado. Mas tal constatação não deve resultar na completa desconsideração *a priori* desse meio.

Há inúmeros julgados na Justiça Comum confirmando a pertinência da proposta aqui apresentada. Segue, a título de exemplo, didático precedente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RELAÇÃO DE TRABALHO. EXISTÊNCIA. QUESTÃO PREJUDICIAL. ANÁLISE PELA JUSTIÇA FEDERAL. POSSIBILIDADE PARA FINS DE DEFINIÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO DE RECOLHIMENTOS PREVIDENCIÁRIOS.

1. Embora o reconhecimento do vínculo trabalhista, é dizer, da existência de relação de emprego seja competência constitucional da Justiça do Trabalho (CF, art. 114), pode ser enfrentado como questão prejudicial, e, portanto, fora dos limites objetivos da coisa julgada (CPC, arts. 468, e 469, inc. III), em ação anulatória de débito fiscal oriundo de aplicação de legislação tributária previdenciária referente à relação de emprego a relações jurídicas entre pessoa jurídica de direito privado e prestadores de serviço.

2. Não maltrata a norma constitucional a análise pela jurisdição federal comum de relação jurídica para fins de subsunção ao arquétipo da relação de emprego enquanto questão prejudicial, pois, no presente caso, a natureza jurídica da relação entre a autora e as pessoas por ela contratadas não é objeto da lide, mas questão antecedente lógica necessária ao deslinde da controvérsia acerca do regime tributário incidente na fattispecie, o que se consubstancia competência desta Justiça Federal.

3. A questão prejudicial na espécie poderá ou não ser objeto de ação autônoma no âmbito da jurisdição trabalhista, podendo, inclusive, ensejar uma relação de prejudicialidade externa hábil a suspender este feito, ex vi do art. 265, inc. IV, "a", do

CPC. Tal hipótese, entretanto, não ocorre nos autos, e a decisão da questão prejudicial não fará coisa julgada entre as partes, a teor dos arts. 468, e 469, inc. III, do CPC.

4. A única vedação incidente no caso dos autos é quanto à ampliação dos limites objetivos da coisa julgada, mediante a propositura de ação declaratória incidental, a qual não poderá ser admitida, pois teria por objeto pedido afeto à competência de justiça especializada, no caso, a Justiça do Trabalho.

5. Logo, é de concluir-se inexistir óbice à análise da natureza da relação jurídica entre a autora e seus contratados, se relação de prestação de serviço ou de emprego, com o escopo de aferir a que regime tributário previdenciário estão submetidos os recolhimentos por ela efetuados. E dito tema - natureza jurídica de relação entre tomador e prestador de serviço - já foi enfrentado como questão prejudicial por esta Turma nos seguintes precedentes: (...).

6. É possível à Fiscalização Previdenciária, independente de prévio pronunciamento da Justiça do Trabalho ou da Fiscalização do Trabalho, aferir a natureza da relação jurídica submetida a seu crivo, podendo discordar da qualificação jurídica dada pelas partes e qualificá-la diversamente para efeitos da incidência da legislação tributária previdenciária. E essa é a dicção do art. 109 do Código Tributário Nacional: "Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

7. Hipótese fática em que a prova é robusta em favor da autora, inclusive com produção de perícia técnica, a comprovar a inexistência de vínculo trabalhista, consubstanciando o equívoco da Administração Tributária Previdenciária, a ensejar a desconstituição do auto de infração lavrado pelo INSS." (AC nº 1999.01.00.081675-2/MG, Rel. Juiz Federal Antonio Cláudio Macedo Da Silva (conv.), Terceira Turma Suplementar (inativa), DJ p.141 de 12.05.2005)

Como se percebe, restou anulado lançamento de contribuições previdenciárias pelo fato de a Justiça Federal entender comprovada a inexistência do vínculo trabalhista considerado pela Fiscalização Tributária. Entretanto, o mais relevante está na afirmação de que essa análise da relação trabalhista é feita de forma apenas indireta e incidental naquele Juízo, não fazendo coisa julgada e podendo ser enfrentada de forma definitiva somente pela Justiça do Trabalho.

Destaque-se, ainda, a menção ao artigo 265, IV, “a” do CPC, que determina a suspensão do processo quando a sentença a ser proferida depender da declaração de existência ou inexistência de relação jurídica por outro Juízo. E a decisão em análise confirma que caberia à Justiça do Trabalho apreciar eventual incidente de inexistência de relação jurídica trabalhista. Reitere-se os termos da ementa sobre esse ponto específico: *“A questão prejudicial na espécie poderá ou não ser objeto de ação autônoma no âmbito da jurisdição trabalhista, podendo, inclusive, ensejar uma relação de prejudicialidade externa hábil a suspender este feito”*.

Em síntese, parece inegável a possibilidade de o contribuinte discutir perante a Justiça do Trabalho a efetiva presença da relação trabalhista, inclusive de forma paralela à discussão da procedência de crédito tributário constituído com base na presunção da existência daquela relação, sendo que a decisão proferida por aquela Justiça Especializada vinculará, a nosso ver, a decisão do Juízo competente para a análise do crédito tributário. Afinal, a presunção de legalidade do ato administrativo restará afastada pelo órgão a que é atribuída competência para tanto pela Constituição Federal.

Na hipótese de decisão de manutenção do crédito tributário transitada em julgado que tenha concluído pela existência da relação trabalhista apontada pela Fiscalização, sucedida de decisão da Justiça do Trabalho afastando tal presunção, pode-se vislumbrar até mesmo a possibilidade de ajuizamento de Ação Rescisória em face daquela primeira decisão, recorrendo-se, para tanto, a uma interpretação razoável e mais extensiva dos incisos VII e IX do artigo 485 do CPC⁸.

Embora o precedente abaixo se refira a crédito oriundo de penalidade aplicada pelo Ministério do Trabalho (crédito de natureza não tributária, portanto), o julgado auxilia na demonstração da possibilidade de ajuizamento de ação declaratória de inexistência de vínculo trabalhista, recaindo sobre a Justiça do Trabalho a competência para sua apreciação:

⁸ “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

(...)

VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

(...)

IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;”

“CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA DRT. EC 45/2004. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA TRABALHISTA. (...).

I - Ação declaratória de inexistência de vínculo empregatício ajuizada com o fim de obter a anulação de auto de infração lavrado por órgão de fiscalização do Ministério do Trabalho.

II - A EC 45/2004 atribuiu à Justiça do Trabalho a competência para processar e julgar as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho.

III - Tratando-se de incompetência absoluta, passível de arguição ex officio, nos termos do art. 113 do CPC, e em observância à regra do art. 114, VII, da Constituição Federal, não é a Justiça Federal, e sim a Justiça Trabalhista, competente para conhecer e julgar a lide.

IV - Remessa dos autos ao TRT.” (TRF 5ª Região, AC nº 2003.05.00.029965-3, Des. Federal Rogério Fialho Moreira, 3ª Turma, DJ 09.08.2005) – negritos nossos

De fato, a ação declaratória negativa, que tem por base principal o artigo 4º do CPC, tem sido apontada pela doutrina e jurisprudência processual-trabalhista como o meio apropriado para se pedir perante a Justiça do Trabalho a declaração de inexistência de relação trabalhista.

Sobre essa modalidade processual, Amauri Mascaro Nascimento esclarece⁹:

“As ações declaratórias trabalhistas são aquelas nas quais o interesse do autor limita-se à afirmação da existência ou inexistência de uma relação jurídica. Seu efeito é unicamente declarar e proclamar como irrevogável a existência ou inexistência de um preceito primário até esse momento incerto.

(...)

São requisitos da ação declaratória: a) um estado de incerteza sobre a existência ou interpretação de uma relação jurídica; b) a existência de eventual prejuízo decorrente dessa incerteza, já ocorrido ou passível de ocorrer; c) a inexistência de outro meio para fazer cessar essa incerteza.

⁹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Processo do Trabalho*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 162-163.

Há ações declaratórias positivas, destinadas à afirmação da existência de uma relação jurídica, como as ações para que se declare que há um vínculo empregatício. Todavia, também existem ações negativas, que têm por fim a afirmação da inexistência de uma relação jurídica (...).”

Amador Paes de Almeida reforça seu cabimento, aqui tratando de sua versão incidental: *“A arguição de inexistência de relação de emprego pela empresa, com expressa solicitação no sentido de que o juízo trabalhista profira sentença incidental, afigura-se-nos caso típico de declaratória incidental”*¹⁰.

Com o intuito de ilustrar os inegáveis efeitos da decisão trabalhista que decide negar no todo ou em parte relação trabalhista inicialmente considerada no que se refere à incidência das contribuições previdenciárias, segue precedente do Tribunal Regional do Trabalho de Minas Gerais:

“ANOTAÇÃO DA CTPS - PRESUNÇÃO DE VERACIDADE - AUSÊNCIA DE VÍNCULO DE EMPREGO ENTRE AS PARTES - EFICÁCIA CONSTITUTIVA NEGATIVA DA SENTENÇA E QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. Quanto às anotações lançadas pela reclamada na CTPS do recorrente, apenas presumem-se verdadeiras, e também podem ser elididas pelo próprio empregador ou recusadas pelo Poder Público. Por isso, a r. sentença recorrida considerou elididas as anotações lançadas na CTPS do reclamante pela reclamada, diante da inexistência dos elementos característicos da relação de emprego, e só não atribuiu eficácia declaratória constitutiva negativa a esse seu julgamento, por não tê-lo reproduzido na sua parte dispositiva. Porém, como questão de ordem pública, tal fato deve ser levado ao conhecimento do INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, por força das disposições dos artigos 19, § 5º, e 21, ambos do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Desta forma, a r. sentença recorrida altera o enquadramento legislativo previdenciário do reclamante, da categoria de segurado empregado para a categoria de segurado contribuinte individual, com reflexos no custeio da seguridade social.” (RO nº 01098-2008-129-03-00-01, Rel. Milton Thibau de Almeida, 3ª Turma, DJ 01.10.2010)

¹⁰ ALMEIDA. Amador Paes de. *Curso Prático de Processo do Trabalho*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 498.

Parece não haver dúvidas, portanto, sobre a competência da Fiscalização Tributária para declarar configuradas relações de trabalho não formalizadas ou reconhecidas pela parte, com o intuito de proceder ao lançamento das contribuições previdenciárias que derivam de relações dessa natureza. Entretanto, buscou-se demonstrar que o reconhecimento dessa competência não pode resultar no afastamento da competência constitucionalmente atribuída à Justiça do Trabalho para ditar a última palavra no que se refere à efetiva existência do vínculo, o que pode gerar significativas consequências na discussão da procedência do crédito tributário.

Acrescente-se, por fim, que o STF tem afirmado que a controvérsia suscitada acerca da competência administrativa acima mencionada não apresenta índole constitucional, inviabilizando sua apreciação pela Corte Suprema. Assim se verificou nos Recursos Extraordinários nº's 474.995 e 549.195, merecendo destaque a ementa do primeiro por ser recente e decorrer do recurso interposto em face do REsp nº 515.821, analisado anteriormente:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO PARA EFEITO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEFINIÇÃO DA COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. (...). I – O debate acerca da competência administrativa do órgão de fiscalização previdenciária para reconhecer vínculo empregatício encoberto pelo empregador, com o fito de eventual cobrança das contribuições por este devidas, restringe-se ao âmbito infraconstitucional. A ofensa à Constituição, acaso existente, seria indireta, o que inviabiliza o recurso extraordinário. II - Agravo regimental improvido.” (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgado em 07.06.2011)

3. LIMITES DA COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Há que se questionar se, além da competência para apontar a existência de relação trabalhista, seria possível à Fiscalização Tributária apontar direitos trabalhistas pecuniários não adimplidos, sobre os quais incidiriam contribuições previdenciárias. Ou seja, poderia a

Fiscalização Tributária, por exemplo, exigir contribuições previdenciárias sobre horas extras não pagas pelo empregador e que considerou trabalhadas? Ainda, poderia incluir no salário de contribuição valores relacionados ao custeio da aposentadoria especial previsto no § 6º do artigo 57 da Lei nº 8.213/91¹¹ naqueles casos em que as condições especiais previstas no *caput* do dispositivo não são consideradas presentes pelo empregador?

A nosso ver, a resposta a essas indagações é negativa por força da correta definição do fato gerador das contribuições previdenciárias. Esse assunto será analisado de forma mais detida no próximo tópico, mas já se antecipa que deve ser ponderado se a prestação do serviço é fato suficiente a ensejar a obrigação tributária referente às contribuições previdenciárias, ou se o pagamento da contraprestação é indispensável à plena e efetiva configuração do fato gerador.

Isso porque, nos exemplos propostos (comumente verificados em casos concretos), não houve pagamento da remuneração considerada devida pela Fiscalização Tributária. Não se trata de verbas pagas mas não consideradas pela empresa na base de cálculo das contribuições previdenciárias por se entender ausente a relação de trabalho. Trata-se da inclusão no salário de contribuição de parcelas pretensamente devidas, independentemente de seu efetivo recebimento pelo trabalhador.

Em defesa de uma interpretação mais restritiva da competência da Fiscalização Tributária, cite-se o entendimento de Leandro Paulsen, para quem as contribuições previdenciárias somente podem ser cobradas sobre valores efetivamente pagos ou creditados, e não sobre valores tidos pela Fiscalização por devidos ao trabalhador, porém não recebidos¹²:

“Na hipótese de o Fiscal de Contribuições Previdenciárias entender que determinados pagamentos a autônomo encobriam efetiva relação de emprego, poderá efetuar o lançamento das contribuições não recolhidas a este título, mas tomando como base de

¹¹ “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (...)”

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.”

¹² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 456.

cálculo apenas os valores efetivamente pagos ou creditados e não os que, considerando o vínculo empregatício, eram devidos mas não foram pagos nem creditados, como o décimo terceiro.”

Propondo um alcance mais amplo da competência em questão, Diogo Ferraz, após analisar precedentes do STJ também analisados nesse trabalho, conclui¹³:

“Portanto, mesmo sem decisão judicial trabalhista, a autoridade fiscal pode apurar a existência de relação empregatícia, investigar a real natureza de verbas pagas aos trabalhadores, ou analisar qualquer outro aspecto da relação mantida entre a empresa e o trabalhador, com o objetivo de lançar contribuições previdenciárias incidentes sobre esses fatos.”

Consideramos correta a posição sustentada por Leandro Paulsen, sob pena de se deslocarem para o campo tributário discussões específicas e complexas da seara trabalhista, cujas peculiaridades ensejaram até mesmo a criação de uma Justiça Especializada.

Se é inquestionável a possibilidade de a Fiscalização Tributária identificar o caráter remuneratório de determinadas rubricas e até mesmo declarar a existência de vínculo trabalhista com base no artigo 142 do CTN, o mesmo não se pode dizer em relação à possibilidade de a Fiscalização Tributária identificar (na verdade, declarar) e quantificar direitos trabalhistas não reconhecidos no curso da relação e não debatidos na seara própria, como no caso dos exemplos fornecidos.

Pretensões fiscais dessa natureza extrapolam a atividade vinculada prevista no artigo 142 do CTN, que não outorga competência para que o Fisco Tributário analise o cumprimento de todas as obrigações trabalhistas pelos contribuintes.

Entendimento contrário acaba por gerar grande insegurança jurídica, inclusive no que se refere à condução dos processos administrativos e judiciais tributários, pois questões complexas inerentes à relação de trabalho (hora extra, adicional de insalubridade, aposentadoria especial etc) passariam a ser enfrentadas por órgãos sabidamente não especializados e preparados para tanto, como reconhece a própria Constituição.

¹³ FERRAZ, Diogo. A Decadência Tributária na Contribuição Previdenciária Incidente sobre Verbas Trabalhistas Pagas em Decorrência de Decisão da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 195. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54.

Situações inusitadas também passariam a ser verificadas, como, por exemplo, a divergência entre o prazo prescricional previsto para que o trabalhador pleiteie direitos trabalhistas após o encerramento do contrato (dois anos, nos termos do artigo 11, I da CLT) e aquele concedido ao Fisco para constituir créditos tributários (cinco anos, nos termos dos artigos 150, § 4º e 173, I do CTN). Ou seja, situações haveria em que o trabalhador não mais poderia vindicar determinada verba perante a Justiça do Trabalho, mas a Fiscalização Tributária estaria a exigir a contribuição previdenciária relacionada àquela verba supostamente devida.

Uma análise mais detalhada sobre essa divergência subsidiária ainda não foi realizada pela jurisprudência pátria, mas existem alguns indicativos quando se analisa o entendimento acerca do momento da realização do fato gerador das contribuições previdenciárias, como se passa a analisar.

4. O FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Em relação aos efeitos da condenação trabalhista no âmbito das contribuições previdenciárias, mostra-se controvertida a definição do momento em que deve ser considerado ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Se na ocasião da prestação do serviço ou apenas quando verificado o pagamento da remuneração determinada pela Justiça do Trabalho.

A celeuma recebeu considerável reforço com o advento da Lei nº 11.941/09, que incluiu ao artigo 43 da Lei nº 8.212/91 os seguintes parágrafos, dentre outros:

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

§ 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento 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.”

É de se questionar a constitucionalidade de referidas normas perante artigo 195, I, “a” da Constituição Federal¹⁴, aduzindo que se trata de questão não pacificada em âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Defendendo a ocorrência do fato gerador no momento da prestação do serviço, independentemente da efetiva remuneração ou do momento em que o direito do trabalhador a essa remuneração seja declarado pelo Poder Judiciário, Fábio Zambitte Ibrahim sustenta¹⁵:

“Uma discussão típica neste tema é o momento em que surge a obrigação previdenciária, ou seja, o aspecto temporal no qual se dá o fato imponible, o evento concreto que se enquadra na hipótese abstrata em lei.

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

Esta percepção traz consequências das mais relevantes, como a imposição de juros e multa de mora sobre o valor devido, pois pagos a destempo.”

Na mesma linha a conclusão de Diogo Ferraz, quando explicitou a razão da divergência¹⁶:

“Muito se discute acerca de qual seria o fato gerador da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, “a”, da CF/1988, pois a menção constitucional à “folha de salários” e aos “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados” sempre deixou dúvidas se esse fato gerador seria a prestação de serviços (que dá ensejo às duas

¹⁴ COSTA, Rafael Santiago. Inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91 (Reclamatória Trabalhista e o Fato Gerador das Contribuições Incidentes sobre a Remuneração pelo Trabalho). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011, p. 85-97.

¹⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010; págs. 762-763

¹⁶ FERRAZ, Diogo. A Decadência Tributária na Contribuição Previdenciária Incidente sobre Verbas Trabalhistas Pagas em Decorrência de Decisão da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 195. São Paulo: Dialética, 2011, p. 51-52.

grandezas aludidas no dispositivo constitucional), ou o pagamento/crédito ao empregado.

(...)

No caso da obrigação de contribuir para os cofres da Seguridade Social (especificamente a contribuição sobre a folha de salários), o fato gerador que lhe dá ensejo não é o pagamento de salários, mas, antes, a prestação de serviços em relação empregatícia da qual aquele (o “pagamento” do salário) decorre.”

Leandro Paulsen, analisando a questão à luz do artigo 195, I, “a” da Constituição, apresenta conclusão totalmente oposta, senão vejamos:

“A base econômica que pode ser objeto de tributação restringe-se à remuneração “paga ou creditada”, conforme se vê da redação do art. 195, I, a, da Constituição. Pagamento é o valor prestado ao trabalhador seja em espécie, seja mediante depósito em conta corrente, ou mesmo “in natura”, como utilidades. Creditamento é o lançamento contábil a crédito do trabalhador, ainda que ainda não prestado efetivamente. Não se pode confundir a remuneração paga ou creditada com a que eventualmente seja devida mas que não foi sequer formalizada em favor do trabalhador. A Lei 8.212/91, contudo, ao instituir a contribuição sobre a folha, determinou a incidência sobre o total das remunerações “pagas, devidas ou creditadas”, extrapolando, assim, a base econômica dada à tributação. Não tem suporte válido o lançamento e a cobrança de contribuição sobre remuneração tida pelos auditores fiscais como devida, mas que não tenha sido paga ou creditada, pois é inconstitucional a expressão “devida” constante do art. 22, I, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99.”¹⁷

Essas duas correntes se fazem presentes também em âmbito jurisprudencial, sendo que no STJ parece pacificado o entendimento de que o fato gerador da contribuição seria a prestação do serviço, independentemente do momento de sua remuneração. Os seguintes julgados respaldam a assertiva:

“(…). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE SALÁRIOS. FATO GERADOR. DATA DO RECOLHIMENTO. (...).

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010; pág. 455.

(...)

III - O fato gerador da contribuição previdenciária não é o pagamento do salário, mas a relação laboral existente entre o empregador e o empregado; dessa forma o recolhimento da contribuição previdenciária deve ser efetuado a cada mês, após vencida a atividade laboral do período, independentemente da data do pagamento do salário. Precedentes: (...).

(...).

VII - Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp nº 1.018.189/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 15.05.2008, DJe 02.06.2008)

“(…). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. (...). FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL EXISTENTE ENTRE EMPREGADOR E OBREIRO.

(...)

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

3. Agravo Regimental não provido.” (AgRg no Ag nº 587.476/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 22.05.2007, DJe 17.10.2008)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS EMPREGADOS. FATO GERADOR. (...).

1. O fato gerador da contribuição previdenciária não é o efetivo pagamento dos salários, mas o fato de o empregador encontrar-se em débito para com seus empregados, por serviços prestados.

(...)

3. Recurso Especial desprovido.” (REsp nº 633.807/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 09.11.2004, DJ 06.12.2004)

Ocorre que o TST tem se manifestado de forma diametralmente oposta, considerando ocorrido o fato gerador somente no momento do pagamento efetivo das verbas trabalhistas, mesmo após o advento da Lei nº 11.941/09. É o que se confirma dos seguintes julgados:

“RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTA. O acórdão regional está em harmonia com a jurisprudência do TST ao decidir que o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento dos créditos devidos ao empregado, e não a prestação dos serviços. Incólumes os dispositivos apontados. Recurso de revista não conhecido.” (RR nº 98301-18.2008.5.20.0002, Rel. Min. Dora Maria da Costa, 8ª Turma, DJe 27.08.2010)

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - FATO GERADOR - TAXA SELIC - NOVA REDAÇÃO - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. O cerne da questão é se a nova alteração da Lei nº 8.212/91, introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008 e Lei nº 11.941/2009 alteram aquele entendimento. Nesse contexto, conclui-se que o fato gerador previdenciário surge com o pagamento ou crédito dos valores referentes a salários ou rendimentos do trabalho, como claramente determinado no art. 195, inciso I, alínea -a-, da Constituição Federal. Dessarte, não havendo o pagamento do referido valor no vencimento, por haver controvérsia sobre a dívida, cujo conflito é resolvido com o ajuizamento de ação trabalhista, o momento em que é devida a obrigação previdenciária se concretizará a partir do segundo dia do mês seguinte à ocorrência do trânsito em julgado, nos termos do art. 276 do Decreto nº 3.048/1999. Dos fundamentos elencados, conclui-se que o entendimento acima não se altera pela publicação da Lei nº 11.941/2009 (Medida Provisória nº 449, de 3/12/2008), que em seu art. 26 determinou nova redação ao art. 43 da Lei nº 8.212/1991. Recurso de revista conhecido e provido.” (RR nº 147040-75.1998.5.04.0662, Rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, 1ª Turma, DJe 06.08.2010)

O trecho a seguir transcrito foi extraído desse segundo julgado, sendo apresentado por deixar expressa a refutação da regra instituída pelo § 2º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91:

“A norma constitucional inserta no art. 195, I, a, da Magna Carta é clara a respeito do fato gerador do desconto previdenciário, pois determina que aquele momento ocorre quando a empregadora reconhece o crédito e, por consequência, lança o referido valor na folha de salário para imediato pagamento.

(...)

A nova redação do § 2º do disposto no art. 43 determina que se considere ocorrido o fato gerador das contribuições previdenciárias na data da prestação do serviço. Ora, o art.

22 da mesma lei considera que o fato gerador se configura quando ocorre pagamento ou crédito de parcelas remuneratórias ou quando estas são devidas.

Portanto, no caso peculiar dos autos, onde o crédito trabalhista foi questionado na Justiça, as parcelas trabalhistas somente serão devidas após o trânsito em julgado da sentença que os reconhecer como devidas.

Assim, não se há de falar que o fato gerador seja considerado como ocorrido com a prestação do serviço. O fato gerador está claramente delineado no art. 195, inciso I, alínea -a-, da Constituição Federal, que é o pagamento ou crédito da folha de salários ou demais rendimentos à pessoa física prestadora de serviço, ainda que sem vínculo empregatício.”

Instaurada a divergência entre essas duas Cortes Superiores, parece-nos que deve prevalecer, ao menos no que se refere às contribuições previdenciárias oriundas de reclamações trabalhistas, o entendimento firmado no TST, haja vista ser da Justiça do Trabalho a competência para a execução das contribuições sociais previstas no artigo 195, I, “a” e II da Constituição, quando decorrentes das sentenças proferidas naquela jurisdição especializada.

Tal conclusão acaba por respaldar a por nós sustentada no tópico anterior no que se refere à limitação da competência da Fiscalização Tributária para constituir valores de contribuições previdenciárias vinculados a parcelas não efetivamente pagas pelo contribuinte. Ora, se o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre apenas com o efetivo pagamento da verba, não há como sustentar a constituição de valores a título de contribuição previdenciária sem a efetiva verificação do pagamento da verba considerada no lançamento.

Embora para os casos de condenações ou acordos trabalhistas exista regra específica versando sobre o prazo de recolhimento (artigo 276 do Decreto nº 3.048/99¹⁸), não vemos razões para se concluir de forma diversa (fato gerador com a mera prestação dos serviços) nas hipóteses em que não há intervenção da Justiça do Trabalho. Afinal, como se percebe da última transcrição acima, a argumentação gira em torno da interpretação de dispositivo constitucional, aplicável de forma irrestrita a todas as situações que envolvam contribuições previdenciárias.

¹⁸ “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.”

Ressalte-se que o STF tem considerado que esta é uma discussão de índole infraconstitucional, não devendo ser apreciada na Corte Suprema. Seguem decisões exemplificando esse posicionamento:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. FATO GERADOR. PRAZO PARA RECOLHIMENTO.

I. - O estabelecimento do momento em que se dá o fato gerador e a exigibilidade da contribuição social devida pelo empregador, incidente sobre a folha de salários, são questões a serem reguladas mediante legislação ordinária, que não integra o contencioso constitucional. Precedentes.

II. - Agravo não provido.” (AI nº 508398 AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, julgado em 20.09.2005, DJ 14.10.2005)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. RECOLHIMENTO. FATO GERADOR. CONTROVÉRSIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.” (AI nº 533.602 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 13.12.2006, DJ 09.02.2007)

Ao final de 2010, contudo, a Ministra Cármen Lúcia recebeu Reclamação ajuizada pela União sob o nº 10.966, por meio da qual se indicava suposta afronta à Sumula Vinculante nº 10 do STF¹⁹ por acórdão proferido por Turma do TST em linhas semelhantes às anteriormente apresentadas. A União alega que a decisão do TST estaria negando aplicação aos artigos 22, I e 43 da Lei nº 8.212/91. A liminar pretendida pela União foi indeferida pela Relatora, mas o processo não foi extinto.

Parece-nos que a União tem razão nesse pleito específico, pois o TST, apesar de estar certo quanto ao mérito da questão (ocorrência do fato gerador da contribuição somente no momento do crédito ou do pagamento das verbas), deixou de aplicar a lei ordinária sem declarar sua inconstitucionalidade pela via prevista no artigo 97 da CF, em franca oposição à Súmula Vinculante nº 10 do STF.

¹⁹ “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta a sua incidência, no todo ou em parte.”

Deve ser registrado que a polêmica sobre esse assunto se mostra presente no STF em algumas manifestações monocráticas e com caráter *obiter dictum*. Fazendo coro com a posição do TST, apresenta-se trecho do voto proferido pelo Ministro Menezes Direito no julgamento do RE nº 569.056 (Plenário; 11.09.2008 – anterior, portanto, ao advento da Lei nº 11.941/09):

“O que os arts. 3º da Lei nº 7.787/89 e 22 da Lei nº 8.212/91 estabelecem é a alíquota (20%) e a base de cálculo da contribuição previdenciária (total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados). O fato gerador não é determinado de forma inequívoca, mas das duas possíveis bases de cálculo é possível extrair duas hipóteses de incidência: o pagamento das remunerações aos segurados e o creditamento das remunerações aos segurados.

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

Ora, seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos ou creditados os rendimentos do trabalho. É sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição. E por isso ela é devida também periodicamente, de forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista. Mas tampouco se cuida de um tributo sobre o trabalho prestado ou contratado, a exemplo do que se dá com a propriedade ou o patrimônio, reconhecido na mera existência da relação jurídica.

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

Por outro lado, veja-se o seguinte acórdão proferido em face de agravo regimental interposto contra decisão monocrática de lavra do Ministro Joaquim Barbosa que havia negado seguimento a recurso extraordinário por ausência de prequestionamento:

“PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. REMUNERAÇÃO. DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL: REGIME DE COMPETÊNCIA OU REGIME DE CAIXA. 1. Falta ao acórdão recorrido o debate acerca das questões específicas invocadas nas razões de recurso extraordinário. 2. Aplica-se à tributação da pessoa jurídica, para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, calculadas com base na remuneração, o regime de competência. Assim, o tributo incide no momento em que surge a obrigação legal de pagamento, independentemente se este irá ocorrer em oportunidade posterior. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (RE nº 419.612 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 01.03.2011)

Assim se manifestou o relator, apesar de estar claro que não houve qualquer debate ou análise mais profunda sobre o tema pelos seus pares: *“Em outras palavras, o critério temporal do tributo não é o efetivo pagamento, mas a prestação dos serviços”*.

Parece-nos urgente e necessária uma análise efetiva dessa questão pelo STF, haja vista que está em jogo a violação frontal do artigo 195, I, “a” da Constituição pela legislação ordinária, e que está configurada uma inegável divergência entre a jurisprudência consolidada no STJ e aquela firmada no TST.

5. CONCLUSÃO

É correta a atribuição à Fiscalização Tributária de competência para reconhecimento do vínculo trabalhista (ou até empregatício) sem prévia manifestação da Justiça do Trabalho, mas isso não afasta a competência dessa Justiça Especializada para eventualmente reavaliar o mesmo contexto fático, por provocação do suposto trabalhador ou do tomador dos serviços, e, inclusive, negar o vínculo inicialmente apontado para fins tributários. A eventual manifestação da Justiça do Trabalho no sentido de inexistência da relação de trabalho retira o fundamento da constituição do crédito tributário.

Quanto à polêmica sobre o aspecto temporal do fato gerador das contribuições previdenciárias, parece-nos correta a posição de fundo do TST. Afinal o artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal, estabelece que as contribuições previdenciárias incidem sobre *“a folha*

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

Não tendo havido *pagamento* ou *crédito* de qualquer valor, não há que se falar na ocorrência da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. Como a legislação ordinária em vigor estabelece com total clareza que o aspecto temporal é a simples prestação do serviço, e não o pagamento/crédito, é o STF o responsável por dar a última palavra sobre a questão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Curso Prático de Processo do Trabalho*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 508.398. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28508398%2EENU ME%2E+OU+508398%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 533.602. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28533602%2EENU ME%2E+OU+533602%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 419.612. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28419612%2EENU ME%2E+OU+419612%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 10.966. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%2810966%2EENUME%2E+OU+10966%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 474.995. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portals/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28474995%2EENU ME%2E+OU+474995%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 19 março 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 549.195. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28549195%2ENU%2E+OU+549195%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 569.056. Relator: Ministro Menezes Direito. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28569056%2ENU%2E+OU+569056%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Conflito de Competência nº 108.046. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=108046&b=ACOR>. Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 859.956. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=859956&b=ACOR> Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 894.571. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=894571&b=ACOR>. Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.108.111. Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=894571&b=ACOR>. Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 236.279. Relator: Ministro Garcia Vieira. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=236279&b=ACOR>. Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 515.821. Relator: Ministro Franciulli Netto. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=515821&b=ACOR>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.018.189. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1018189&b=ACOR> Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 587.476. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=587476&b=ACOR> Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 587.476. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=633807&b=ACOR> Acesso em 19 março 2012

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 1999.01.00.081675-2. Relator: Juiz Federal Antonio Cláudio Macedo da Silva. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=199901000816752>>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível nº 2003.05.00.029965-3. Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Recurso Ordinário nº 01098-2008-129-03-00-01. Relator: Juiz Milton Thibau de Almeida. Disponível em: <<https://as1.trt3.jus.br/juris/consultaBaseSelecionada.htm;jsessionid=25538E0D1E6703337A4D2F81771480B6>>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Recurso de Revista nº 98301-18.2008.5.20.0002. Relator: Ministra Dora Maria da Costa. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/>>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Recurso de Revista nº 98301-18.2008.5.20.0002. Relator: Ministra Dora Maria da Costa. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/>>. Acesso em 19 de março 2012

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Recurso de Revista nº 147040-75.1998.5.04.0662. Relator: Ministro Luiz Philippe Vieira de Mello Filho. Disponível em: <<http://aplicacao5.tst.jus.br/consultaunificada2/>>. Acesso em 19 de março 2012

COSTA, Rafael Santiago. Inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91 (Reclamatória Trabalhista e o Fato Gerador das Contribuições Incidentes sobre a Remuneração pelo Trabalho). *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 9ª ed. São Paulo: LTr, 2010.

FERRAZ, Diogo. A Decadência Tributária na Contribuição Previdenciária Incidente sobre Verbas Trabalhistas Pagas em Decorrência de Decisão da Justiça do Trabalho. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 195. São Paulo: Dialética, 2011.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Processo do Trabalho*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.