A ainda controvertida definição do momento em que se verifica o fato gerador das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração pelo trabalho

SANTOS RODRIGUES ADVOGADOS

Produzido especialmente para o informativo do:

Rafael Santiago Costa

A definição do momento em que se verifica a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração pelo trabalho é tema controvertido e tem ocupado a doutrina especializada. O debate ganhou grande fôlego com o advento da Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11.941/09. Esses diplomas alteraram de forma significativa o artigo 43 da Lei 8.212/91, principalmente ao nele inserirem o § 2º, nos termos do qual "*considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço*". Parte da doutrina considera que esse dispositivo prevê o óbvio e que seria até mesmo desnecessário[1].

Outra corrente considera que a conclusão agora expressada na lei contraria a base constitucional dessas contribuições, consubstanciada no artigo 195, I, 'a' da Constituição. Para esses, o fato gerador das contribuições em análise não seria a prestação do serviço, mas o pagamento/creditamento da remuneração ao trabalhador ou, quando menos, a condenação perante a Justiça do Trabalho para fins de pagamento de determinadas verbas. Filiamo-nos a essa corrente e sustentamos, em trabalho anterior, a própria inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 43 da Lei 8.212/91[2].

A questão, inclusive, extrapola esse dispositivo, haja vista que os artigos 22, I e 28, I da Lei 8.212/91 nos parecem também terem ido além do que autoriza o dispositivo constitucional mencionado[3]. Com efeito, enquanto aqueles estabelecem que a remuneração para fins de incidência das contribuições deve ser entendida como a

---

[1] 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 (dez/2011). p. 50-57.

[2] 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 (mai/2011). p. 85-97.

[3] Nesse sentido: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 455.

totalidade dos rendimentos/remunerações pagos, *devidos* ou creditados a qualquer título, o artigo 195, I, 'a', da Constituição, prevê a incidência somente sobre "*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*".

Justamente essa locução "devidos" que reforça a controvérsia acerca do momento em que deve ser considerado ocorrido o fato gerador das contribuições previdenciárias. Afinal, o trabalhador pode considerar que lhe seja "devida" determinada verba (hora extra, adicional etc) e aquele que o remunera pode entender de forma diversa, não "pagando" ou "creditando" tal valor.

A fiscalização tributária também pode apresentar posição diferente da adotada por quem remunera ou do próprio trabalhador, que não acreditava ou concordava fazer jus ao recebimento de verbas tidas por devidas pela fiscalização. Também já tivemos a oportunidade de analisar esses inconvenientes práticos – dentre os quais se destaca a transferência para o campo tributário de discussões trabalhistas – em estudo mais aprofundando sobre o tema[4].

Também no campo jurisprudencial se verifica tal controvérsia, sendo inegável a prevalência no Superior Tribunal de Justiça do entendimento de que o fato gerador das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração seria a prestação dos serviços. Nesse sentido se apresenta o julgado que nos parece ser o primeiro da Corte em que se tenha debruçado sobre a matéria com especial atenção:

> TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FATO GERADOR. SALÁRIO. EMPREGADO. (...). 3. Recurso conhecido em parte para discutir e decidir sobre a matéria jurídica enfrentada pelo acórdão e impugnada: efetivo momento do fato gerador da contribuição previdenciária paga pelo empregado. 4. Improvimento do recurso. Homenagem prestada ao acórdão recorrido que entendeu materializar-se o fato gerador da contribuição do empregado com a prestação do serviço decorrente da relação de emprego e o direito, no final do período mensal ajustado, a receber o salário devido. 5. Inconsistência da tese de que o fato gerador, na espécie, só ocorre com o efetivo pagamento. 6. Recurso improvido na parte em que foi conhecido. (REsp 221.362/RS, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, julgado em 09/11/1999)

---

[4] GODOI, Marciano Seabra de; COSTA, Rafael Santiago. *Questões relativas aos limites da competência da fiscalização tributária para constituição de créditos de contribuições previdenciárias*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 1, p. 1-27, 2013.

Esse entendimento vem sendo reproduzido em julgados mais recentes no STJ[5], mas não vinha sendo acolhido pelos tribunais trabalhistas, que enfrentam a questão em função da competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições incidentes sobre as remunerações eventualmente decorrentes das decisões que proferir (artigo 114, VIII da Constituição Federal). A título de exemplo, segue julgado do Tribunal Superior do Trabalho (TST) com ementa bem esclarecedora:

> RECURSO DE REVISTA - PROCESSO DE CONHECIMENTO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - JUROS DE MORA - FATO GERADOR - ART. 276 DO DECRETO Nº 3.048/99. (...). Nesse passo, cumpre ressaltar que o entendimento reiterado desta Corte é no sentido de que só há incidência dos juros de mora na contribuição previdenciária sobre parcelas salariais reconhecidas por força de decisão judicial, a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação de sentença, nos termos do art. 276 do Decreto nº 3.048/99, e não a partir da prestação dos serviços, como quer fazer crer a União Federal. Destaque-se, ademais, que o art. 195, I, da Constituição Federal não se refere ao período laborado, mas aos rendimentos do trabalho, o que leva à conclusão de que a contribuição deverá ocorrer no momento em que o valor for creditado ao trabalhador. Precedentes. Incidência da Súmula nº 333. Recurso de revista não conhecido. (RR - 46900-61.2007.5.06.0371, Rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, Data de Julgamento: 30/03/2011, 1ª Turma)

Contudo, o Pleno do TST proferiu acórdão recente em que altera a posição que parecia pacificada, ou ao menos predominante, naquele Tribunal. Com efeito, em 20/10/2015, aquele órgão deu parcial provimento ao E-RR-1125-36.2010.5.06.0171 e, pelo voto prevalente da Presidência – confirmando a ampla divergência sobre o tema –, "*determinar a incidência dos juros de mora, a partir da prestação de serviços, sobre as contribuições previdenciárias*".

A íntegra do acórdão ainda não foi publica e merecerá toda nossa atenção e futuros comentários. Até porque, nada menos que cinco ministros vencidos manifestaram interesse em apresentar suas justificativas de voto.

Talvez, a partir desse julgado, o Supremo Tribunal Federal, caso provocado, vislumbre a possibilidade de se manifestar sobre a matéria, o que não tem ocorrido, sob o argumento de que a definição do momento do fato gerador em questão seria matéria

[5] A título de exemplo: EDcl no AgRg no CC 127.340/RJ, Rel. Min. Ericson Maranho (Des. Conv.), 3ª Seção, julgado em 10/12/2014)

eminentemente infraconstitucional[6]. Não obstante, não se pode desconsiderar que, no julgamento do RE nº 569.056, em 11/09/2008, cujo entendimento restou consolidado na Súmula Vinculante nº 53[7], o Min. Menezes Direito chegou a se manifestar no seguinte sentido:

> 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 periodicamente, de forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de 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 que se dá com a propriedade ou 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.

Percebe-se, portanto, que a controvérsia em torno do assunto proposto não está definitivamente solucionada em função desse julgamento do Pleno do TST, tratando-se, apenas, de mais um capítulo da discussão.

---

[6] Nesse sentido, citem-se julgados de ambas as Turmas do STF: RE 406567 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, julgado em 16/10/2012; ARE 855132 AgR, Rel(a): Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, julgado em 10/02/2015.

[7] A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados.