

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)

Rafael Santiago Costa

1. Considerações Iniciais

A Lei nº 11.941/09 (decorrente da Medida Provisória nº 449/08) promoveu relevantes alterações na Lei nº 8.212/91, dentre as quais se destaca profunda reformulação de seu art. 43, que versa sobre os reflexos das decisões proferidas pela Justiça do Trabalho nas obrigações atinentes às contribuições incidentes sobre o salário de contribuição. Afinal, essas contribuições incidem sobre parcelas pagas ao empregado como remuneração pelo trabalho prestado, não podendo ser diferente em relação às parcelas de mesma natureza pagas em decorrência de reclamatória trabalhista.

Vale lembrar que a Constituição Federal, após o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, atribuiu à Justiça do Trabalho a competência para executar de ofício as contribuições sociais decorrentes das sentenças que proferir. Tal competência esteve prevista no parágrafo 3º do art. 114 até a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/04, a partir de quando passou a constar do inciso VIII daquele dispositivo. A matéria encontra regulamentação, além do art. 43 da Lei nº 8.212/91, nos arts. 276 e 277 do Decreto nº 3.048/99 e nos arts. 100 a 106 da Instrução Normativa RFB nº 971/09, bem como em diversos dispositivos da CLT (arts. 831, parágrafo único, 832, parágrafos 4º e 5º, e 876, parágrafo único, por exemplo).

O intuito do presente trabalho não é efetuar uma análise completa da sistemática prevista e regulamentada nesses dispositivos legais e infralegais, como também não é adentrar nos detalhes da prática trabalhista. O objetivo principal, senão único, é demonstrar como a Lei nº 11.941/09 extrapolou a Constituição Federal ao estabelecer, por meio da inclusão do parágrafo 2º ao art. 43 da Lei nº 8.212/91, que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”, indicando os efeitos pecuniários dessa determinação no também novel parágrafo 3º.

A discussão acerca da definição do fato gerador das contribuições em casos de reclamatória trabalhista antecede a



Rafael Santiago Costa
é Advogado em
Belo Horizonte.

essa alteração legal, existindo acirrada divergência até mesmo em âmbito jurisprudencial. Com o advento da Lei nº 11.941/09, a discussão tem sido retomada com novo fôlego e maior interesse.

Trata-se de matéria relevante e de considerável impacto financeiro para os empregadores, haja vista que a fixação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador das contribuições resulta na identificação do termo inicial para fins de incidência de acréscimos moratórios (juros calculados pela taxa Selic e multa de mora limitada a 20%, tudo com base na nova redação trazida também pela Lei nº 11.941/09 ao art. 35 da Lei nº 8.212/91).

A questão é controvertida até mesmo nos tribunais superiores, tendo o Superior Tribunal de Justiça se manifestado em algumas ocasiões de forma contrária ao entendimento que parece fortemente pacificado no Tribunal Superior do Trabalho, inexistindo ainda uma posição mais direta do Supremo Tribunal Federal, embora nossa Suprema Corte já tenha apontado certa tendência no julgamento do Recurso Extraordinário nº 569.056 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, *DJe* de 11.12.2008), que será analisado adiante.

2. Alteração Legislativa em Destaque

Como visto, o objeto deste trabalho é a análise das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/09 ao art. 43 da Lei nº 8.212/91, de modo que o primeiro passo é a confrontação entre a redação pretérita e o texto atual, senão vejamos:

“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. Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.”

“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. § 1º Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

§ 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.*

§ 4º *No caso de reconhecimento judicial da prestação de serviços em condições que permitam a aposentadoria especial após 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco)*

anos de contribuição, serão devidos os acréscimos de contribuição de que trata o § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

§ 5º Na hipótese de acordo celebrado após ter sido proferida decisão de mérito, a contribuição será calculada com base no valor do acordo.

§ 6º Aplica-se o disposto neste artigo aos valores devidos ou pagos nas Comissões de Conciliação Prévia de que trata a Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000.” (Destacou-se)

Como está claro na comparação acima, a Lei nº 11.941/09 acrescentou diversas regras ao dispositivo em comento, sendo aquelas contidas nos parágrafos 2º e 3º as que causam maior impacto no que se refere ao procedimento e cálculo das contribuições incidentes sobre as verbas remuneratórias pagas pelo empregador perante a Justiça do Trabalho.

Afinal, consta do parágrafo 2º expressa determinação para que seja considerado como fato gerador das contribuições o momento da prestação do serviço pelo empregado, ainda que a remuneração, ou parte dela, seja paga pelo empregador posteriormente, diante do Judiciário¹.

E o parágrafo 3º torna inequívoca a principal consequência financeira daquela determinação ao estabelecer que as contribuições devidas serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços (e não do pagamento efetivo da remuneração), mediante a aplicação dos acréscimos moratórios relativos a cada competência apontada.

Ou seja, se o serviço foi prestado em 2008, e o empregado teve reconhecido perante a Justiça do Trabalho, somente em 2010, o direito ao recebimento de determinada verba remuneratória, sendo essa quitada pelo empregador no mesmo dia da condenação ou homologação do acordo trabalhista, as contribuições incidentes serão calculadas de forma retroativa, como se devidas desde 2008, incidindo acréscimos moratórios a partir de então.

Em alguns casos, o impacto financeiro é considerável, merecendo dos empregadores maior atenção sobre essas novas determinações legais e a possibilidade de questioná-las.

Antes que se passe a demonstrar os fundamentos dessa assertiva, merece destacar o fato de a Lei nº 11.941/09 ter alterado a redação pretérita do art. 43 da Lei nº 8.212/91 também para substituir a referência à “contribuição previdenciária” por “contribuições sociais”.

A intenção do legislador parece ter sido, além de equiparar a determinação desse dispositivo com a constante do art. 876, parágrafo único, da CLT², evitar interpre-

¹ Nesse ponto, pertinente recordar os prazos prescricionais previstos pela CLT para que os empregados requeiram em Juízo eventuais direitos trabalhistas:

“Art. 11 - O direito de ação quanto a créditos resultantes das relações de trabalho prescreve:

I - em cinco anos para o trabalhador urbano, até o limite de dois anos após a extinção do contrato;

II - em dois anos, após a extinção do contrato de trabalho, para o trabalhador rural.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às ações que tenham por objeto anotações para fins de prova junto à Previdência Social.”

² “Art. 876 (...).

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

tação mais restritiva que decorria da redação pretérita, já que as contribuições destinadas a terceiros (Sesi, Salário-educação, Incra etc.), embora também incidentes sobre a folha de salários, não podem ser consideradas como contribuições previdenciárias³.

Não obstante, constata-se na jurisprudência trabalhista divergência no que se refere à extensão da competência prevista no art. 114, VIII, da Constituição sobre as contribuições devidas a terceiros, sendo pacífico no Tribunal Superior do Trabalho entendimento contrário ao alcance das contribuições destinadas a terceiros pela norma constitucional de competência⁴.

Como o presente trabalho não tem como foco essa discussão, limitar-nos-emos a citar precedente do TST representativo da posição dominante, sem prejuízo da menção a precedentes dos TRT's que confirmam a existência da divergência⁵:

“(…) Descontos Previdenciários Destinados a Terceiros. Incompetência da Justiça do Trabalho. Não se inserem entre as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF/88 aquelas destinadas a entidades privadas. Logo, não é esta Justiça do Trabalho competente para executá-las, conforme o art. 114, VIII, da CF/88. Recurso de Revista conhecido e provido.” (RR-324/2003-056-02-40.7, 2ª Turma, Min. Rel. José Simpliciano Fontes de F. Fernandes, julgado em 22.04.2009)

Feita tal observação, voltemos ao efetivo objetivo deste trabalho.

3. Inconstitucionalidade dos parágrafos do art. 43 da Lei nº 8.212/91

Como visto, a Lei nº 11.941/09 alterou significativamente o art. 43 da Lei nº 8.212/91, incluindo determinação expressa de que o fato gerador das contribuições sociais tratadas no *caput* seja considerado ocorrido no momento da prestação dos serviços pelo funcionário, ainda que o pagamento de eventual verba remuneratória ocorra muito depois, em face de condenação ou acordo trabalhista.

A princípio, trata-se de determinação que encontra respaldo na própria Lei nº 8.212/91. Afinal, seu art. 22, I, estabelece que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o “total das remunerações pagas, *devidas* ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho (...)”. Por outro lado, o art. 28, I,

³ “Há mais de uma contribuição sobre a folha de empregados e sobre a remuneração de avulsos que incidem simultaneamente, além de contribuições substitutivas. Ademais, a carga tributária sobre a folha de salários não se restringe às contribuições previdenciárias de 20% e à parcela variável de 1% a 3% (SAT), envolvendo, ainda, dentre outras, as contribuições a terceiros (2,5% (e. g.: Sesi/Senai), 0,3% (Sebrae), 2,5% (salário-educação) e 0,2% (Incra)) e a própria contribuição retida dos empregados, de até 11% sobre o salário de contribuição.” (PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 121)

⁴ O que nos parece em consonância com disposição contida no art. 101, I, da IN RFB nº 971/09, que, ao mesmo tempo em que reitera a competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias devidas em decorrência de suas decisões, ressalta que compete à fiscalização apurar e lançar o crédito referente às contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

⁵ No sentido de incompetência da Justiça do Trabalho para a execução de contribuições destinadas a terceiros, cite-se os acórdãos proferidos pelo TRT da 3ª Região no julgamento dos Processos nºs 50200-89.2008.5.03.0141 (6ª Turma, DJ de 22.02.2010) e 87700-04.2008.5.03.0041 (4ª Turma, DJ de 29.03.2010). Em sentido contrário, merecem destaque os acórdãos do TRT da 13ª Região proferidos nos processos nºs 70400-72.2006.5.13.0024 (DJ 06.05.2008) e 65100-28.2002.5.13.0006 (DJ de 14.07.2007)

ao definir a base de cálculo da contribuição (salário de contribuição), também faz referência à “totalidade dos rendimentos pagos, *devidos* ou creditados”.

Ao se valer de “devidos” nessas duas ocasiões, o legislador passa a impressão de que as contribuições incidem sobre todo e qualquer valor que deveria ter sido disponibilizado ao trabalhador em função do serviço prestado, sendo irrelevante se houve o efetivo pagamento da verba no momento apropriado.

Como se verá, não se trata de conclusão correta quando se tem em vista a base constitucional das contribuições em análise. Entretanto, até o advento da Lei nº 11.941/09 eram pouco significativos os efeitos decorrentes daquele entendimento, embora existam casos de lançamentos tributários efetuados com base em valores não efetivamente pagos aos funcionários e, portanto, não incluídos no salário de contribuição (por exemplo, hipóteses de suposta insalubridade não reconhecida pelo empregador ou de horas extras tidas por devidas e não pagas ao empregado).

Entretanto, com a inclusão dos parágrafos 2º e 3º ao art. 43 da Lei nº 8.212/91 são imediatos e consideráveis os efeitos financeiros da indicação de que o fato gerador das contribuições ocorreria com a simples prestação do serviço, alcançando todos os empregadores que venham a efetuar pagamentos de verbas salariais em decorrência de discussões travadas na Justiça do Trabalho. Torna-se necessária, portanto, maior reflexão sobre a pretensão do legislador.

Para tanto, apresenta-se desde já a base constitucional das contribuições tratadas no art. 22 da Lei nº 8.212/91, prevista no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

Como se vê, a norma constitucional que concede respaldo à exigência das contribuições previdenciárias e outras que recaem sobre a remuneração pelo trabalho estabelece que as contribuições incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho *pagos ou creditados* ao prestador do serviço.

A norma não faz referência a valores porventura devidos, como se verifica nos arts. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212/91, mas apenas a valores efetivamente pagos ou creditados ao empregado. Ou seja, não estando a verba incluída em folha de salários e, muito menos, paga ou creditada em benefício dos funcionários, não há que se falar em hipótese de incidência das contribuições.

Em outras palavras, o fato gerador não se verifica a partir do momento em que se torna *devida* eventual remuneração pelo trabalho, mas apenas a partir do *efetivo pagamento* ao empregado. Essa é a única inteligência válida que decorre do art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, não podendo se admitir que dispositivos da Lei nº 8.212/91 ampliem a hipótese de incidência constitucionalmente prevista.

Nesse sentido é a doutrina sempre confiável de Leandro Paulsen⁶:

“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.”⁷

Esse posicionamento encontra considerável respaldo no julgamento do Recurso Extraordinário nº 569.056, realizado pelo Plenário do STF, em 11 de setembro de 2008, e do qual se extrai o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Menezes Direito, acompanhado à unanimidade:

“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 e até na Constituição. Segundo o inciso I, ‘a’, do art. 195, a contribuição social do empregador incide sobre ‘a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, com ou sem vínculo empregatício’ (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

⁶ Em sentido contrário (IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010, pp. 762-763):

“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 impositivo, 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 conseqüências das mais relevantes, como a imposição de juros e multa de mora sobre o valor devido, pois pagos a destempo.”

⁷ *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2010, p. 455.

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."

Embora nesse julgado não se tenha tratado exatamente da inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91, até porque tais normas ainda não vigoravam, não há dúvidas que se firmou posicionamento no sentido de que o fato gerador das contribuições instituídas com base no art. 195, I, "a", da Constituição, não seria a relação de trabalho em si, mas a efetiva remuneração dessa atividade.

E é justamente pelo fato de o art. 43, parágrafo 2º, da Lei nº 8.212/91 buscar alterar essa conclusão que deve ser declarado inconstitucional, devendo ocorrer o mesmo em relação ao seu parágrafo 3º e à expressão "devidos" constante dos arts. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212/91.

4. Jurisprudência

Antes que se passe a demonstrar o tratamento que vem sendo dispensado pela jurisprudência pátria aos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91, apresenta-se pertinente verificar o posicionamento firmado antes do advento desses dispositivos. Até para que se tenha pleno conhecimento do tratamento anterior da questão e se torne possível constatar se houve alguma alteração relevante também no que se refere à jurisprudência sobre o tema.

Para tanto, importante a transcrição do art. 276 do Decreto nº 3.048/99, haja vista se tratar de norma invariavelmente invocada nas decisões:

"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."

Como se vê, a norma estipula um prazo para o recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes de ações trabalhistas, sendo com base nela que o Tribunal Superior do Trabalho acabou firmando, antes do advento da Lei nº 11.941/09, posicionamento pacífico acerca da inexistência de mora nos casos em que o recolhimento das contribuições era efetuado dentro daquele prazo. A título de exemplo, seguem os seguintes precedentes:

"Agravado de Instrumento em Recurso de Revista. Contribuição Previdenciária. Fato Gerador. Juros e Multa. Define o *caput* do art. 276 do Decreto nº 3048/99 que, na existência de pagamentos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento dos valores devidos à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença e, portanto, não se há de falar que o devedor está em mora antes dessa data. Precedentes desta Corte. Agravado de Instrumento a que se nega provimento." (AIRR nº 01556.2004.045.015.40.9, 7ª Turma, Rel. Min. Pedro Paulo Manus, DJ de 08.05.2009)

"Recurso de Revista. Contribuição Previdenciária. Fato Gerador. Acréscimos Legais. Apenas com a caracterização da natureza salarial e com o pagamento do crédito devido ao empregado é que nasce o fato gerador para o pagamento da penalidade pelo recolhimento em atraso. Destarte, é a partir do pagamento do crédito trabalhista que nasce

o direito ao recolhimento e não pela prestação de serviços remunerada, cuja controversa apenas foi solucionada por ocasião de decisão judicial. Recurso de Revista conhecido e desprovido.” (RR nº 00471.2007.136.015.00.9, 6ª Turma, Rel. Min. Aloysio Correa da Veiga, *DJ* de 08.05.2009)

Entretanto, o precedente abaixo indica como o STJ não coadunava com esse entendimento, considerando, muito antes do advento da Lei nº 11.941/09, que o fato gerador das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho ocorria com a realização do labor:

“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 nº 221.362/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 09.11.1999, *DJ* de 17.12.1999, p. 332)

Com o advento da Lei nº 11.941/09, a discussão ganhou fôlego e novos argumentos. Afinal, passou a constar literalmente no parágrafo 2º do art. 43 da Lei nº 8.212/91 que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

Os precedentes abaixo, proferidos pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (Minas Gerais), demonstram como a alteração legal recebeu respaldo jurisprudencial:

“Execução de Créditos Previdenciários - Juros de Mora e Multa - Fato Gerador - Prestação de Serviços - Medida Provisória 449/08 - A partir da edição da Medida Provisória n. 449, de 03.12.08, publicada no DOU em 04.12.08 e 12.12.08 (retificações), o fato gerador das contribuições previdenciárias é o trabalho prestado ao longo do contrato, devendo os juros e a multa incidir a partir de quando os valores deveriam ter sido recolhidos, inclusive a mora de 20% e os juros da taxa Selic. Agravo de petição a que se dá provimento.” (AP nº 00380-2001-090-03-00-0, Rel. Des. Luiz Otávio Linhares Renault, *DJ* de 23.03.2009)

“Contribuições Previdenciárias Devidas em Face de Ação Trabalhista. Época do Recolhimento. Segundo o § 3º do art. 43 da Lei 8.212/91, introduzido pela MP 449, de 3.12.08, nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, esta será apurada 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 feito até o dia dez do mês seguinte ao da liquidação da sentença.” (Processo nº 00521-2006-048-03-00-4, 5ª Turma, 31.03.2009)

Tendo o TRT da 3ª Região acolhido a nova determinação legal, instaurou-se naquela Corte celeuma subsidiária, relacionada ao momento a partir do qual pode-

ria ser considerada aplicável a definição do fato gerador em comento. Os dois acórdãos que seguem abaixo representam bem a divergência instaurada nesse aspecto, senão vejamos (destacou-se):

“Contribuição Previdenciária - Parcelas Trabalhistas Reconhecidas em Juízo - Fato Gerador do Tributo - Prestação do Serviço - A d. Sexta Turma, por sua maioria, passou a entender que o fato gerador das contribuições sociais, devidas em razão de sentença ou acordo judicial, considera-se ocorrido na data da prestação do serviço. E, com o advento da Medida Provisória 449, de 03/12/2008, publicada em 04/12/08 e convertida na Lei 11.941/09, restou corroborado tal entendimento, consoante nova redação do art. 43, § 2º, da Lei 8.212/1991. Assim, considera-se que a incidência de multa e juros de mora sobre os valores devidos a título de contribuição previdenciária é exigível a partir da prestação de serviços pelo obreiro, ou seja, dar-se-á pelo que se denomina de ‘regime de competência’, observando-se a incidência dessa contribuição no mês ou nos meses respectivos do seu fato gerador dessa. E, por assim ocorrer, os referidos juros legais e a atualização monetária desse débito também se fazem, portanto, segundo o próprio mês da prestação de serviço, como sustentado nas razões de apelo da União Federal. Por outro lado, *entende-se que a alteração provocada pela referida Medida Provisória tem aplicação imediata, abrangendo, inclusive, os fatos ocorridos anteriormente. Não há que se falar em retroação ilegal, porque o que ocorreu, na verdade foi mera regulamentação, pela Medida Provisória em comento, da forma de apuração da contribuição previdenciária. Assim, não há que se cogitar em violação ao princípio da irretroatividade. Agravo a que se dá provimento para determinar a retificação dos cálculos homologados na origem, devendo ser adotada, como fato gerador, a data da prestação de serviço pelo autor, com a incidência de juros de mora e multa em conformidade com a legislação previdenciária (cf. art. 879, § 4º, da CLT).*” (AP nº 33200-98.2008-5.03.0069, 6ª Turma, Rel. Des. Jorge Berg de Mendonça, *DEJT* de 02.08.2010)

“Contribuição Previdenciária - Fato Gerador - Lei n. 11.941/2009 - Princípio da Irretroatividade da Lei. A aplicação do disposto no parágrafo 2º, do art. 43, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 11.941/2009, que dispõe: ‘Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.’, está atada ao princípio da irretroatividade da lei. Assim, o fato gerador da contribuição previdenciária será o pagamento ao Reclamante, não havendo como incidir juros e multa desde a prestação dos serviços, época em que sequer se cogitava da existência do direito reconhecido pelo Judiciário. Aplica-se ao caso o disposto no art. 276, *caput*, do Decreto n. 3.048/99, que estabelece o prazo para recolhimento da contribuição social como sendo o dia 02 do mês seguinte ao do pagamento, sendo que *as novas regras introduzidas só poderão incidir considerando a data da prestação de serviços no curso do contrato do trabalho, quando o labor ocorrer em data posterior à publicação da referida norma legal.*” (AP nº 40200-23.2008-5.03.0111, 9ª Turma, Rel. Juiz Conv. João Bosco Pinto Lara, *DEJT* de 03.02.2010)

Não seria possível analisar neste trabalho a jurisprudência de todos os Tribunais Regionais do Trabalho sobre o tema, razão pela qual se apresenta diretamente o entendimento firmado no Tribunal Superior do Trabalho, antecipando que essa Corte o manteve nos mesmos termos anteriores à alteração implementada pela Lei nº 11.941/09. Ou seja, refutou a tentativa do legislador de configurar a simples presta-

ção do trabalho como fato gerador das contribuições incidentes sobre essa atividade. É o que demonstram os seguintes precedentes:

“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, 8ª Turma, Rel. Min. Dora Maria da Costa, DJ de 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, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Philippe Vieira de Mello Filho, DJ de 06.08.2010 - destacou-se)

Os trechos a seguir transcritos foram extraídos, respectivamente, dos votos condutores de cada um dos julgados acima, sendo que deixam expressa a refutação da regra instituída pelo parágrafo 2º do art. 43 da Lei nº 8.212/91:

“Dessa forma, não prospera a argumentação da União de que o fato gerador dos encargos legais (juros e multas) seria a prestação de serviços, pois a legislação previdenciária prevê o pagamento da própria contribuição previdenciária, decorrente de decisões judiciais, como sendo o dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença. Assim, conclui-se que, em se tratando de parcelas oriundas de condenação judicial, o devedor do crédito previdenciário somente se constitui em mora quando não recolher a contribuição previdenciária no prazo do art. 276 supramencionado, relativa ao crédito judicialmente reconhecido.

Dessa forma, não há falar em incidência do artigo 43, § 2º, da CLT, haja vista que o artigo 276 do Decreto nº 3.048/99 aplica-se em face de sua especialidade ao caso em comento.

Por oportuno, citam-se recentes julgados proferidos após a edição da MP 449/08: (...).”

“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.”

Considerando ser da Justiça do Trabalho a competência para a execução das contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, da Constituição, decorrentes das sentenças trabalhistas, entendemos que o posicionamento do TST se apresenta como o mais relevante sobre a matéria.

Até porque, os ministros do Supremo Tribunal Federal têm proferido sucessivas decisões monocráticas negando admissibilidade a recursos que versam sobre o tema com base no entendimento de que se trataria de discussão focada em dispositivos infraconstitucionais⁸ e valendo-se, dentre outros, do seguinte acórdão paradigmático, proferido muito antes da inclusão dos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91:

“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 508.398 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20.09.2005, DJ de 14.10.2005)

Não temos conhecimento do teor dos recursos recebidos no STF sobre o tema, mas nos parece equivocada a afirmação de que não se trata de matéria de índole constitucional. Afinal, a discussão se resume justamente na alegação de contrariedade do art. 43, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91 ao art. 195, I, “a” da Constituição. Dessa forma, queremos crer que a matéria ainda será efetiva e detidamente analisada pelo STF, quando se espera a confirmação do entendimento que vem sendo sustentado pelo TST e defendido, ainda que indiretamente, no RE nº 569.056.

Nesse ponto, merece destaque que o próprio TST também vem proferindo constantes decisões negando o cabimento de recursos de revista relacionados à execução de contribuições previdenciárias. O fundamento desse posicionamento também seria que só se estaria diante de ofensa reflexa à Constituição. Confira-se, por todos:

“Agravo de Instrumento. Recurso de Revista. Execução. Fato Gerador da Contribuição Previdenciária. Incidência de Juros de Mora e Multa. Não há como cogitar em

⁸ Nesse sentido são, por exemplo, as decisões proferidas no RE nº 597.102 (Min. Marco Aurélio, DJ de 02.12.2010), AI nº 646.459 (Min. Joaquim Barbosa, DJ de 06.09.2010) e AI nº 801.750 (Min. Ayres Britto, DJ de 05.08.2010).

afronta direta ao artigo 195, I, 'a' e II, da Constituição da República, porquanto a controvérsia diz com a definição do fato gerador da contribuição previdenciária para efeito de se determinar o termo inicial para a incidência da multa e juros de mora sobre o crédito previdenciário, questão que não está disciplinada no referido dispositivo. Inviável também concluir pela violação do art. 5º, II, da Carta Magna, porque a questão discutida nos autos é regida pela legislação infraconstitucional, razão pela qual eventual ofensa ao mencionado preceito constitucional, configurar-se-ia apenas de forma reflexa, hipótese não contemplada no artigo 896, § 2º, da CLT. Agravo de instrumento conhecido e não provido." (AIRR nº 745.2006-111-03-40.2, 3ª Turma, Rel. Min. Rosa Maria Weber, DJ de 20.11.2009)

Por fim, merece destaque recente julgado do STJ no qual, embora não se tenha enfrentado a fundo a questão em análise, voltou a ser defendida a prestação do serviço como fato gerador das contribuições incidentes sobre a remuneração do trabalhador⁹. Trata-se do acórdão proferido no Conflito de Competência nº 114.168, julgado, em 10 de novembro de 2010, pela 3ª Seção do Tribunal, não voltada, como se sabe, ao julgamento de matéria tributária. Assim constou do voto da Relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, acompanhado à unanimidade:

"Por mais que haja também um interesse indireto ou reflexo do INSS na anotação da carteira de trabalho, porque é na prestação do serviço que se encontra o fato gerador da contribuição previdenciária, independentemente do efetivo pagamento da remuneração, conforme dispõe o artigo 195 da Constituição da República, não vejo porque deva ser a competência atraída para o âmbito da Justiça Federal."

A nosso ver, e como se tem defendido neste trabalho, o art. 195, I, "a", da Constituição determina justamente o contrário do que afirma a Ministra Relatora: o fato gerador das contribuições seria o efetivo pagamento da remuneração, independentemente de quando tenha ocorrido a prestação do serviço.

5. Conclusões

Buscou-se demonstrar neste trabalho que o fato gerador das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho somente se configura com o efetivo pagamento ou creditamento da remuneração em favor do trabalhador, pois é esse o fato definido pelo art. 195, I, "a", da Constituição como hipótese de incidência das contribuições em questão.

Dessa forma, deve ser rechaçada a tentativa do legislador ordinário de configurar o fato gerador das contribuições como sendo a simples prestação do serviço, ainda que desacompanhada da efetiva remuneração, sendo claramente inconstitucio-

⁹ O mesmo entendimento foi sustentado pelo TRF da 4ª Região no seguinte julgado:

"Tributário. Contribuições Previdenciárias. Prazo para Recolhimento. As contribuições previdenciárias devem ser recolhidas à Autarquia Previdenciária até o segundo dia do mês subsequente ao da prestação do serviço, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 30, I, b, da citada Lei, porquanto a materialização da hipótese de incidência respectiva ocorre quando se torna devida a remuneração, sendo equivocado supor que a obrigação tributária se constitua apenas no momento do pagamento ao trabalhador. Não é determinante para a definição do prazo de vencimento da contribuição, que o prazo para pagamento da remuneração dos trabalhadores da empresa, previsto na legislação trabalhista, seja posterior ao da lei tributária, já que a obrigação de pagar pelo trabalho prestado não se confunde com o respectivo prazo para fazê-lo, como o surgimento da obrigação tributária, que ocorre com o fato gerador, não se confunde com o prazo de recolhimento do tributo." (AMS nº 2003.70.00.002847-5, Rel. Tais Schilling Ferraz, 1ª Turma, DEJF da 4ª R. de 15.01.2008)

nais os parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91 (alterada pela Lei nº 11.941/09), bem como a expressão “devido” constante dos arts. 22, I, e 28, I, da mesma Lei.

Embora não se trate de posicionamento pacífico nos Tribunais Regionais do Trabalho, pode-se afirmar que o Tribunal Superior do Trabalho tem se manifestado em consonância com a tese aqui defendida, não obstante não venha conhecendo diversos recursos de revista sobre o tema com base na alegação de que eventual afronta ao art. 195 da Constituição se daria de forma reflexa, o que inviabilizaria o seguimento dos recursos.

O mesmo se verifica perante o STF, que ainda não se manifestou expressamente sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos analisados, prevalecendo atualmente o entendimento de que se trata de discussão focada em legislação infraconstitucional, o que nos parece incorreto.

Não obstante, no julgamento do RE nº 569.056 foi sustentada a correta interpretação do art. 195, I, “a”, da Constituição no que se refere à hipótese de incidência das contribuições sobre a folha de salários.

Considerando o impacto financeiro decorrente da indevida incidência de acréscimos moratórios a partir da prestação dos serviços, ainda que o empregador efetue o pagamento dos valores a que foi condenado dentro do prazo estabelecido no art. 276 do Decreto nº 3.048/99 ou nas decisões, recomenda-se a conferência dos cálculos das contribuições a serem quitadas, insurgindo-se contra qualquer tentativa de aplicação dos parágrafos 2º e 3º do art. 43 da Lei nº 8.212/91.