

# **FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NOS PROCESSOS TRABALHISTAS E ENCARGOS MORATÓRIOS PELA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO**

**Ademar Rogério Weber Heylmann,**

Advogado, economista, especialista em direito tributário.

**Fernanda Carla Henrique Busetti,**

Advogada, especialista em direito tributário.

**Resumo:** O presente trabalho visa analisar os fundamentos jurídicos e legais da decisão proferida no processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, em outubro de 2015, pelo Pleno do Tribunal Superior do Trabalho, o qual modificou entendimento pacificado na jurisprudência da Corte até então, entendendo que a partir da alteração do artigo

43, da Lei 8.212/91, pela Lei 11.941/2009, o fato gerador das Contribuições Sociais passou a ser a prestação de serviços pelo trabalhador e sobre elas incidem encargos moratórios a partir dessa data, isto nas decisões proferidas pela Justiça do Trabalho.

**Palavras-chave:** Fato gerador. Contribuições sociais nas reclamações trabalhistas.

## 1. Introdução

As contribuições sociais executadas na Justiça do Trabalho sempre foram objeto de controvérsia e este estudo analisou a decisão proferida pelo Pleno do Tribunal Superior do Trabalho no processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, em outubro de 2015, a qual entendeu que a partir da nova redação do parágrafo segundo, do artigo 43, da Lei 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, o fato gerador das contribuições sociais nas reclamações trabalhistas passou a ser a prestação do serviço. A decisão acrescentou os itens IV e V da Súmula nº 368 em sessão do Tribunal Pleno em 26.06.2017. O novo entendimento definiu que para o período anterior à alteração legislativa, considera-se como fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes de créditos trabalhistas reconhecidos em juízo o efetivo pagamento das verbas trabalhistas, a mora só ocorre a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação.

Houve grande embate sobre o tema no Tribunal Pleno do C. TST e a votação alcançou 12 votos a favor e 12 votos contra a tese da União, sendo que estes ministros entendiam que o fato gerador da contribuição previdenciária é o crédito ou pagamento, com suporte no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal. O desempate veio através do voto de minerva do ministro Ives Gandra Martins Filho que presidia a sessão, entendendo que a partir da modificação introduzida pela lei nº 11.941/2009, no parágrafo segundo da lei nº 8.212/1991, impõe aos empregadores o pagamento de juros de mora pela taxa Selic a partir da prestação dos serviços, tanto para a contribuição do empregador, quanto para a quota parte do empregado, majorando consideravelmente as condenações trabalhistas.

O presente estudo procura analisar a hipótese de incidência a partir da regra matriz da incidência tributária, a qual não foi enfrentada pelos ministros no julgamento em comento, o que reporta que a discussão, apesar da importância e dos efeitos no valor das condenações trabalhistas, não recebeu a devida análise pelo prisma do direito tributário, ensejando um resultado equivocado que merece ser revisto.

## **2. As contribuições sociais no processo trabalhista**

Durante muitos anos foi discutida a competência da Justiça do Trabalho para executar as Contribuições Sociais e do Imposto de Renda nas condenações trabalhistas, sen-

do que a matéria se assentou de forma definitiva com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16 de dezembro de 1998), a qual introduziu o § 3º no artigo 114 da Constituição Federal, tornando a Justiça do Trabalho, de ofício, guardiã das execuções das Contribuições Sociais.

A partir de então foram sepultadas as discussões a respeito da Competência da Justiça do Trabalho para executar as Contribuições Sociais, contudo, essa competência é reflexa ou derivada, haja vista que está restrita a existência de decisão condenatória proferida pela própria Justiça do Trabalho (TEIXEIRA FILHO, 2004, p. 655).

O INSS, agora União, passou a figurar no processo como parte na fase de execução, discutindo as contribuições sociais devidas na execução das sentenças condenatórias (TEIXEIRA FILHO, 2004, p. 658).

A competência da Justiça do Trabalho sofreu nova modificação com a Emenda Constitucional nº 45 de 30 de dezembro de 2004 (DOU de 31 de dezembro de 2004), a alteração da redação do artigo 114, inseriu a competência para a execução de ofício das contribuições sociais no inciso oitavo, mas sem mudanças na redação se comparada com a disposição introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/1998.

A União além de implementar as alterações constitucionais ampliando a competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais, também

aprovou a Lei nº 10.035, de 25 de outubro de 2000, a qual introduziu uma série de alterações na Consolidação das Leis do Trabalho, dentre elas, por exemplo, o direito de recurso da Previdência Social nas conciliações (artigo 831 da CLT), imposição de indicação da natureza jurídica das parcelas nas condenações e acordos, assegurando a intimação do INSS sobre as decisões para eventual interposição de recurso (artigo 832, §§, 3º e 4º da CLT) e a aplicação da atualização do crédito devido à Previdência Social os critérios estabelecidos na legislação previdenciária (artigo 879, § 4º, da CLT).

Esse arcabouço legal é classificado por James Marins como execução anômala de tributos perante a Justiça do Trabalho (MARINS, 2008, p. 1).

Neste diapasão, quais são os acréscimos estabelecidos pela legislação previdenciária? Ficou assegurado que até dezembro de 1995, os tributos devidos na legislação tributária eram atualizados pela UFIR, sendo que foram convertidos pela UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996 para reais, nos termos do artigo 30, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ficando extinta a correção monetária a partir dessa data. No caso só há aplicação de juros e multa moratória (artigo 35, da Lei nº 8.212/1991), para contribuições sociais em atraso nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Portanto, não satisfeitas as contribuições sociais no

momento oportuno, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, aplica-se juros equivalentes ao Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC e multa calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (vinte por cento). Como se infere, são dois encargos moratórios (juros Selic e multa) e não há aplicação de correção monetária.

Estabelecida a competência de ofício da Justiça do Trabalho para executar as contribuições sociais e resguardada a aplicação dos acréscimos legais previstos pela legislação previdenciária, acrescentou-se novas redações nos parágrafos 2º e 3º, no artigo 43, da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, isto pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, definindo que os valores devidos a título de contribuições sociais nas ações trabalhistas seriam apurados pelo regime de competência, ou seja, mês a mês, com acréscimo de juros de mora pela taxa Selic e multa moratória apurada a partir da prestação dos serviços.

A partir dessa alteração, a União, através da Procuradoria Geral Federal, passou a travar uma batalha nos processos em tramitação, para impor os acréscimos legais a partir da prestação dos serviços. A matéria foi pacificada pelo Pleno do Tribunal Superior do Trabalho no julgamento do processo sob o número TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, o qual em síntese, entendeu que a base legal para a definição do fato gerador da contribuições previdenciárias é infraconstitucional, tendo em vista que o artigo 195, I, da Constituição Federal não tratar da hipótese de incidên-

cia do tributo. Tal entendimento é fruto da nova redação conferida ao artigo 43 da Lei nº 8.212/91, por meio da Lei nº 11.941/2009, que acresceu o § 2º ao citado dispositivo, passando a enquadrar o devedor em mora desde a data da efetiva prestação dos serviços, e não somente a partir do pagamento do crédito devido ao trabalhador, como anteriormente previsto no artigo 276 do Decreto nº 3.048/99.

A partir de tal entendimento o réu executado perante a Justiça do Trabalho é condenado em juros de mora pela taxa Selic desde a data da prestação dos serviços. Quanto a multa será computada depois de apurado o crédito e exaurido o prazo para pagamento, ou seja, após a citação do devedor, nos termos dos artigos 61, § 1º, da Lei nº 9.430/96, 43, § 3º, da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 20% previsto no artigo 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

A discussão entre os ministros ficou dividida entre o posicionamento do ministro relator Alexandre de Souza Agra Belmonte, e recebeu 12 votos, já o posicionamento divergente foi liderado pela ministra Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, e também 12 votos, o desempate veio através do voto de minerva do ministro Ives Gandra Martins Filho, que presidia a sessão, e a decisão teve como principal justificativa a tese de que a regra da Lei 8.212/1991 objetiva o equilíbrio da fonte de custeio para subsidiar o aporte financeiro dos benefícios previdenciários. Se os valores devidos ao trabalhador, definidos em sentença ou acordo, retroagem à data da prestação de serviços inclusive para efeito de média do salário de contribuição, sobre o qual

será calculado o de benefício, as contribuições são devidas a partir dessa mesma data, para observância do equilíbrio atuarial previdenciário.

Como será demonstrado a seguir, a corrente vitoriosa na discussão ocorrida no Pleno do TST não andou bem no voto majoritário e não se sustenta pelos próprios fundamentos do acórdão de relatoria do ministro Alexandre de Souza Agra Belmonte. A decisão confirmou o que defende José Rodrigo Rodrigues, que a formação de jurisprudência no Brasil não é fruto a reconstrução argumentativa de casos paradigmáticos que constituem uma tradição, a decisão refletiu o apelo pela maior arrecadação para cobrir os gastos da previdência, cingindo-se a confrontar o que dispõe o artigo 195 da Constituição Federal com a redação atual do artigo 43 da Lei nº 8.212/91. A decisão ficou desprovida de argumentos organizados, foram conjugados fundamentos diretivos para chegar ao resultado pretendido, mas essa mudança de rumo não foi resultado de uma revisão aprofundada sobre o assunto (RODRIGUEZ, 2013, p. 7).

### **3. O fato gerador das contribuições sociais no processo trabalhista**

Antes de adentrar na análise do fato gerador, mister se fazer a distinção da disposição da lei como hipótese, ou seja, antes de enquadrar-se em um fato concreto, situação definida por Geraldo Ataliba como hipótese de incidência e também do fato materializado, após a subsunção do fato



a norma, definido pelo autor como fato imponible, como se infere a seguir:

“22.1 A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.” (ATALIBA, 2002, p. 66)

(...)

“22.10 Aí o fato imponible, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à “mágem abstrata” como diz A.D.Giannini que dele faz a lei.” (ATALIBA, 2002, p. 67)

A previsão de recolhimento das contribuições sociais nos processos trabalhistas está prevista como hipótese de incidência inserida no artigo 43, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, no texto original de 1991, com a seguinte redação:

“Em caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, inclusive a decorrente de acordo entre as partes, de que resultar pagamento de remuneração ao segurado, o recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social será efetuado incontinenti.”

Possível verificar que o texto legal prevê o recolhimento das contribuições sociais na extinção do processo trabalhista, inclusive nos acordos, ou seja, não só

nos processos que foram liquidados e executados, mas também em caso de conciliações com pagamentos de parcelas tributáveis.

A primeira alteração ocorreu com a Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, quando a redação do artigo 43, da Lei 8.212/1991, foi modificada no *caput* e passou a contar com o parágrafo primeiro, com a redação assim:

“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.”

Se infere da mudança que a nova redação passou a prever o recolhimento da contribuição previdenciária nos pagamentos sujeitos a incidência, o que antecipa o momento dos recolhimentos em casos de acordos parcelados, também foi introduzida a previsão da pena de responsabilidade ao juiz, caso não determine o recolhimento. Ainda o parágrafo único prevê que nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados devem discriminar as parcelas legais com indicação da natureza jurídica do

pagamento, para se determinar a tributação das parcelas sujeitas a incidência das contribuições devidas.

O artigo 43 da Lei nº 8.212/91, foi regulamentado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, estabelecendo no artigo 276 que o recolhimento no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença, deve se entender no caso da sentença de liquidação, cuja natureza é de decisão com caráter interlocutório, no caso é o ato pelo qual o juiz define o *quantum* é devido no processo (TEIXEIRA FILHO, 2004, p. 354), também se conhece por sentença de homologação, contudo, a exigência do tributo no dia dois do mês seguinte deste ato, se mostra equivocada, porque nos termos do artigo 880 da CLT, tornada líquida a sentença o tribunal mandará expedir o mandado de citação do executado para que cumpra a decisão ou o acordo, inclusive as contribuições sociais no prazo de 48 horas ou garanta a execução, sob pena de penhora. É nesta oportunidade que o devedor toma ciência do valor a ser pago e nesta oportunidade que o recolhimento deve ser realizado, pois o valor a ser pago não é definido antes dessa data.

Quanto a oportunidade do recolhimento das contribuições sociais foi acrescentado pela Lei nº 10.035/2000, de 25 de outubro de 2000, o artigo 878-A, na CLT, com a seguinte redação: *Faculta-se ao devedor o pagamento imediato da parte que entender devida à Previdência Social, sem prejuízo da cobrança de eventuais diferenças encontradas na execução ex officio*, a disposição legal remete a pretensão da União de antecipar os recolhimentos, o que

não faz sentido, dado que, como já visto o artigo 880 da CLT assegurava a citação do executado para pagamento inclusive das contribuições sociais no prazo de 48 horas.

A Lei nº 10.035/2000, também inseriu no artigo 879, da CLT, o qual estabelece os procedimentos de liquidação das sentenças ilíquidas, fixando no parágrafo quarto que a atualização dos créditos devidos a previdência social observará os critérios estabelecidos pela legislação previdenciária, portanto, ficou afastando o critério previsto no artigo 39, da Lei 8.177 de 1º de março de 1991, o que já dava sinais da pretensão da União de engordar os recolhimentos com encargos moratórios.

O INSS, através da Procuradoria Geral Federal, passou a intervir nos processos postulando a incidência de juros e multa a partir da prestação dos serviços o que era frequentemente negado nas decisões em face do disposto no artigo 43, da Lei nº 8.212/91 e no artigo 276, do Decreto nº 3.048/1999.

A partir da meta da União de engrossar a arrecadação com encargos moratórios sobre os recolhimentos das contribuições sociais nos processos trabalhistas, foi alterada a redação dos parágrafos do artigo 43 da Lei nº 8.212/1991, pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, os quais passaram a contar com a seguinte redação:

“§ 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.”

Com a alteração introduzida, especialmente pelo parágrafo segundo, o qual estabelece expressamente que *considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço*, e do parágrafo terceiro, definindo que *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*, se instalou o celeuma quanto ao fato gerador das contribuições sociais no processo do trabalho e as incidência dos encargos moratórios.

Mesmo com a mudança, a União não lograva êxito na sua pretensão de receber multa e juros pela taxa Selic a partir da prestação dos serviços pelo reclamante. Reiterados julgamentos foram proferidos indeferindo os encargos moratórios a partir da prestação dos serviços, por força da limitação estabelecida pelo artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal. O entendimento era que só incide encargos moratórios sobre os recolhimentos previdenciários, a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação de sentença.

Tal entendimento foi corroborado também por Sergio Pinto Martins, o qual reconhece que o fato gerador da obrigação previdenciária necessita ser declarado na sentença, mesmo seja devida em decorrência da prestação dos serviços (MARTINS, 2008, p. 36).

Contudo, o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho foi modificado em outubro de 2015, no julgamento do processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, onde foi preferida a seguinte decisão especificamente quanto ao fato gerador<sup>1</sup>:

---

**1 RECURSO DE EMBARGOS. INTERPOSIÇÃO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.496/2007. MATÉRIA AFETA AO TRIBUNAL PLENO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS DA MORA.**

1. A competência da Justiça do Trabalho abrange a execução de ofício das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, da Constituição Federal, decorrentes das decisões que proferir, nos termos do artigo 114, VIII, da Carta Magna.

2. O STF, em julgados recentes, concluiu que a Constituição Federal não define o momento em que ocorrem o fato gerador, a base de cálculo e a exigibilidade da contribuição previdenciária, podendo assim tais matérias ser disciplinadas por lei ordinária. Precedentes.

3. O artigo 195 da Constituição Federal apenas dispõe sobre o financiamento das contribuições previdenciárias. Tal artigo deve ser interpretado sob o enfoque dos princípios que norteiam a seguridade social: da solidariedade, da universalidade da cobertura, do atendimento, da seletividade, da distributividade, da equidade na forma de participação do custeio e da diversidade da base de financiamento. Para que tais princípios sejam concretizados, deve-se levar em conta que a seguridade social abrange as áreas da saúde, da assistência social e da previdência social, conforme o disposto no artigo 194 da Constituição Federal.

4. As questões referentes ao fato gerador das contribuições previdenciárias e incidência de juros de mora e multa decorrentes de decisões judiciais que determinem ou homologuem o pagamento de créditos trabalhistas sujeitos à incidência do referido tributo e de seus acréscimos moratórios, estão disciplinadas pelo artigo 43 da Lei 8.212/91 e pela Lei nº 9.430/96.

5. Tem-se, contudo, que a referida legislação foi alterada pela Medida Provisória nº 449 de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, dando nova redação ao artigo 43 da Lei nº 8.212/91. Em face de tais alterações legislativas, necessário se faz delimitar a questão em dois

## “7. Quanto ao período posterior à alteração do ar-

momentos relativos à matéria afeta ao artigo 43 da Lei 8.212/91: um, quanto ao período que antecede a alteração da lei e o outro, em relação ao período posterior à alteração legislativa.

**6. No tocante ao período anterior à alteração legislativa**, considera-se como fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes de créditos trabalhistas reconhecidos em juízo o efetivo pagamento das verbas trabalhistas, configurando-se a mora a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação. Pelo que para cálculo dos acréscimos legais (juros de mora e multa) aplica-se o disposto no artigo 276 do decreto nº 3.048/99, ou seja, para aquelas hipóteses em que a prestação do serviço se deu até o dia 4/3/2009, observar-se-á o regime de caixa (no qual o lançamento é feito na data do recebimento do crédito ou do pagamento que gera o crédito decorrente).

**7. Quanto ao período posterior à alteração do artigo 43 da Lei nº 8.212/91**, feita pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, tem-se duas importantes alterações: a primeira, é que o fato gerador da contribuição previdenciária passou a ser a prestação do serviço, conforme o artigo 43, §2º, da Lei nº 8.212/91; e a segunda, é que no §3º da referida lei instituiu-se o regime de competência para aplicação dos acréscimos legais moratórios, pois se passou a considerar o mês de competência em que o crédito é merecido, e não o momento em que o pagamento é feito, como no regime de caixa.

**8. Contudo**, a Constituição Federal estabelece o princípio da anterioridade nonagesimal, pelo qual as contribuições sociais, por serem uma espécie de tributo, só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (art. 150, III, “a”, c/c o art. 195, § 6º, ambos da CF). Como a Medida Provisória nº 448/2008 foi publicada em 4/12/2008, suas alterações só podem ser exigidas após transcorridos noventa dias de sua publicação, pelo que o marco inicial da exigibilidade do regime de competência ocorreu na data de 5/3/2009.

**9. Desta forma**, em relação ao período em que passou a vigorar com a nova redação do artigo 43 da Lei 8.212/91, aplicável às hipóteses em que a prestação do serviço ocorreu a partir do dia 5/3/2009, observar-se-á o regime de competência (em que o lançamento é feito quando o crédito é merecido e não quando é recebido), ou seja, considera-se como fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes de créditos trabalhistas reconhecidos em juízo, a data da efetiva prestação de serviço.



## tigo 43 da Lei nº 8.212/91, feita pela Medida Provisória

**10.** O lançamento pode direto (dispensando o auxílio do contribuinte); pode ser misto (decorrente de ação conjugada entre o Fisco e o contribuinte) e pode ser por homologação.

Nos termos do artigo 150, *caput*, do CTN, a contribuição social tem lançamento por homologação, eis que quem deve declarar e calcular o valor do tributo é o contribuinte e não o órgão arrecadador. Trata-se, pois, de lançamento que tem o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do Fisco, que não precisa efetuar o ato final de lançamento para tornar exigível a prestação tributária.

Da mesma forma que no IRPF a pessoa física presta as informações, faz o cálculo e ainda recolhe o tributo, na contribuição previdenciária, devida, na forma da lei, a partir da prestação do serviço, o contribuinte presta as informações sobre o pagamento por serviços prestados, faz o cálculo e recolhe o tributo, por se tratar de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Donde se conclui que a prestação de serviços é o fato gerador da contribuição previdenciária, com lançamento automático, porque exigível a obrigação independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, competindo ao tomador a retenção e o recolhimento do tributo.

**11.** Entretanto, a nova redação do § 3º do artigo 43 da Lei nº 8.212/91 utilizou a expressão “acréscimos legais moratórios”, indo, portanto, além da contribuição previdenciária em valores atualizados, para abranger os juros da mora correspondentes à utilização do capital alheio, ou seja, para remuneração do tempo em que a empresa deixou de verter para o sistema previdenciário as contribuições devidas, utilizando os valores devidos em proveito próprio.

**11.** Pela atualização monetária das contribuições respondem trabalhador e empresa, contribuintes do sistema e sem prejuízo para o trabalhador, que por sua vez receberá o crédito igualmente atualizado.

**12.** Pelos juros incidentes sobre as contribuições, no entanto, responde apenas a empresa, não sendo justo e nem cabível que por eles pague quem não se utilizou de um capital sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias.

**13.** Quanto à multa, ao contrário da atualização monetária para recomposição do valor da moeda e dos juros, pela utilização do capital alheio, é uma penalidade destinada a compelir o devedor à satisfação da obrigação a partir do seu reconhecimento, pelo que não incide retroativamente à

nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, tem-se duas importantes alterações: a primeira, é que o fato gerador da contribuição previdenciária passou a ser a prestação do serviço, conforme o artigo 43, §2º, da Lei nº 8.212/91; e a segunda, é que no §3º da referida lei instituiu-se o regime de competência para aplicação dos acréscimos legais moratórios, pois se passou a considerar o mês de competência em que o crédito é merecido, e não o momento em que o pagamento é feito, como no regime de caixa.

É possível perceber que a discussão se resumiu a uma questão: a definição do fato gerador está no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal ou na lei infraconstitucional com a nova redação do artigo 43, § 2º, da Lei 8.212/91?

Não foi discutido que havendo a subsunção do fato a norma, em qualquer processo onde haja sentença condenatória ou acordo homologado, sempre, sem qualquer exceção, os sujeitos passivos serão obrigados a pagar juros de mora a partir da data da prestação dos serviços. Desta forma, nunca o Réu da ação poderá honrar esse pagamento sem os encargos moratórios, isso é um aumento indireto do tributo, que nos parece ilegal.

---

prestação de serviços, e sim a partir do exaurimento do prazo da citação para o pagamento, uma vez apurados os créditos previdenciários, nos termos do art.61, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c art.43, §3º, da Lei nº 8.212/91, observado o limite legal de 20% previsto no art.61, §2º, da Lei nº 9.430/96. **Recurso de embargos conhecido, por divergência jurisprudencial, e parcialmente provido.”**

Não existe oportunidade do devedor de pagar o tributo sem encargos moratórios, se for ajuizada a ação e houver acordo ou condenação em parcela remuneratória, haverá acréscimos de juros de mora e multa, ou seja, trata-se de situação teratológica e ainda que fosse legal, seria imoral. Essa situação reforça a percepção de que estamos em um país que abusa dos excessos tributários para se locupletar a qualquer custo, sempre sob o manto da carência de arrecadação para cobrir as despesas da previdência social.

Como ponto de partida do estudo sobre a legalidade da disposição legal do artigo 43, da Lei 8.212/91, cita-se o artigo 114, do CTN, onde está definido como fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Conjugando-se esta definição com o disposto no artigo 116, também do CTN, tem-se que se considera ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, nas situações de fato, no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios; e na situação jurídica, a partir do momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O Código Tributário Nacional definiu regras apontando o momento do fato gerador, mas manteve a liberdade do legislador para definição de tal situação de forma diferente, essa liberdade, entretanto, é relativa na lição de Hugo de Brito Machado, o qual ensina que o há de se manter nos limites de razoabilidade nessa admissão, em cada situação fática. O autor ainda destaca como exemplo

*que o fato gerador de determinado tributo considera-se consumado “antes” de que seja “de fato” presente a situação prevista na hipótese de incidência correspondente (MACHADO, 2006, p. 148).*

É exatamente o que ocorre na decisão do processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, o qual validou como ocorrido o fato gerador na prestação dos serviços, contudo, esta não ocorre se não existir sentença condenatória procedente de parcelas que se configurem como salários-de-contribuição, ou acordos prevendo o pagamento de parcelas passíveis de incidência de contribuição social. Nos contratos onde houve prestação de serviços, com relação de emprego, mas que não houve ação trabalhista, ou que a ação trabalhista não foi julgada procedente, ou ainda que tenha sido julgada procedente, mas não tenha condenado o Réu em parcelas sujeitas a incidência de contribuição social, **não há fato gerador**, mas houve prestação de serviços, o que deve ser ponderado para a aplicação dos encargos moratórios segundo a lógica do artigo 43, § 2º, da Lei 8.212/91. Assim, o fato gerador está na sentença ou na prestação dos serviços?

Para elucidar melhor o tema, será trabalhado a decomposição da norma jurídica tributária pela regra-matriz de incidência tributária, pelas lições de Paulo de Barros Carvalho, o qual destaca que no enunciado hipotético da norma tributária existem três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal (CARVALHO, 2005. P. 256).

### **3.1. Critério material**

O estudo da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários foi analisado criteriosamente por Nicolau Konkel Júnior e descreve que critério material é o dado nuclear da hipótese tributária e será identificado por um verbo e um complemento, resume-se ao comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), resultante em um ser, num dar ou num fazer, a partir da norma tributária em abstrato, traduzida como hipótese tributária (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 99). No estudo o autor conclui que o critério material da contribuição social é “ter despesas com salários”, fruto de serviços decorrentes de relação empregatícia, mas ressalta que é despiciendo que essas despesas tenham sido efetivamente pagas, ou seja, se houve a relação utilizando mão de obra subordinada, mesmo que fique pendente de pagamento, já se identifica o critério material da regra matriz (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 168/169).

Uma análise precipitada poderia reportar que o entendimento de Konkel Júnior ratifica o entendimento da decisão proferida no processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, mas não é essa a nossa análise.

Todos os estudos sobre o tema analisam a incidência das contribuições sociais sobre os salários, em sentido estrito, ou seja, sem se aprofundar no tipo de condenação e de pagamento que está ocorrendo no processo trabalhista.

Muitas verbas objeto de condenações trabalhistas não são passíveis de impor o empregador como devedor, sem que haja a condenação judicial transitada em julgado. Como exemplo, um bancário que foi contratado para trabalhar como gerente de um banco, recebendo gratificação de função igual ou superior a cinquenta e cinco por cento do salário efetivo (previsão convencional) e que para o banco tem poderes específicos inerentes a função, portanto, enquadram-se na disposição prevista no parágrafo segundo do artigo 224, da CLT, recebendo do seu empregador, todas as horas extras laboradas após a oitava hora diária.

O que aparentemente está em total sintonia com a legislação vigente, portanto, sem verbas salariais devidas e não pagas, é frequentemente discutida nos tribunais trabalhistas, concluindo-se que houve uma irregularidade do empregador na contratação desse empregado no cargo de oito horas normais, e que o correto seria que sua contratação como bancário de 6 horas (artigo 224, da CLT, *caput*), logo, o banco será condenado a pagar duas horas extras por dia a esse empregado, sobre as quais incidirão contribuições sociais.

A questão é simples, existiria a obrigação do pagamento de horas extras excedentes da sexta hora normal sem o reconhecimento da irregularidade pela Justiça do Trabalho? Lógico que não, logo, não é a prestação dos serviços que gerou a obrigação do pagamento, mas sim a sentença trabalhista.

Situações como a desse exemplo se repetem em diversas situações nas ações trabalhistas, e necessitam da análise de cada caso individualmente, obtendo decisões procedentes e improcedentes, dependendo das circunstâncias do caso concreto e da prova produzida para o juízo chegar a uma conclusão.

Inclusive, dois empregados de um mesmo setor e laborando em condições semelhantes ao do nosso exemplo, podem ter resultados diametralmente diferentes nas suas ações quanto a procedência ou a improcedência, nessas situações a ação procedente há fato gerador das contribuições sociais e na ação improcedente não, mas ambos prestaram os serviços nas mesmas condições.

Situações análogas se multiplicam aos milhares nos processos trabalhistas, recebendo diferentes julgamentos em cada uma das instâncias que tramitam, demonstrando que mesmo dentro da Justiça do Trabalho as conclusões dos julgamentos são específicos para cada caso.

Logicamente, em casos controvertidos, ao nosso ver, parece equivocado concluir que o critério material tenha ocorrido com a prestação de serviços, pois sem a intervenção da Justiça do Trabalho não haveriam salários-de-contribuição devidos, nem ordem “pague” contribuições sociais sobre essa verba.

Caso a empresa tivesse sofrido qualquer processo de fiscalização não poderia ser enquadrada como devedora no nosso exemplo, pois sem uma intervenção judicial e a aná-

lise do caso concreto, não se poderia concluir que a empresa é devedora de parcelas salariais.

Como o próprio artigo 43, da Lei nº 8.212/91, *impõem a existência de ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária*, para que se reconheça a existência de valores devidos e não pagos, o critério material da regra matriz da incidência tributária das contribuições sociais nos processos trabalhistas é a sentença condenatória de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária transitada em julgado, ou o acordo homologado com pagamentos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, impondo ao sujeito passivo o dever de recolher, sem este comando, não existe a obrigação do recolhimento previdenciário, logo, o fato gerador não nasceu com a prestação dos serviços, mas sim com a condenação judicial transitada em julgado.

### **3.2. Critério espacial**

O critério espacial aponta o lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico na norma tributária em hipótese (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 99).

As suas classificações são definidas por Paulo de Barros Carvalho como sendo (CARVALHO, 2005, p. 262):

- “a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimen-



to apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.”

Nas contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho é classificada como sendo todo o território nacional, pois foi a sua competência atribuída a União e não há indicação expressa da área específica para a identificação do fato tributário (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 232/233).

Transpondo a hipótese da norma legal às contribuições sociais nas ações trabalhistas, o fato não pode ocorrer em qualquer lugar, mas apenas nas ações que são de competência da Justiça do Trabalho, portanto, o critério espacial são as varas e tribunais do trabalho em todo o território nacional ou nas varas cíveis nas comarcas sem jurisdição da Justiça do Trabalho, onde o juiz de direito atua como juiz do trabalho de primeiro grau.

### **3.3. Critério temporal**

Quanto ao critério temporal *deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo*, e não deve ser confundido como o fato gerador (CARVALHO, 2005, p. 265).

Seguindo a metodologia de primeiro verificar a hipótese de incidência das contribuições sociais sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, nos socorremos mais uma vez a lição de Konkel Júnior, que aponta como critério temporal, o pagamento mensal do salário, fixando o último dia de cada mês como marco da ocorrência do fato jurídico, pois a Lei nº 8.212/1991, no artigo 22, I, dispõe sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos empregados (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 233).

As contribuições sociais incidentes nos processos trabalhistas não têm um marco temporal único, porque dependem de três condições do processo.

Se a sentença for líquida, o marco do critério temporal é o trânsito em julgado dessa decisão, onde torna imutável o valor arbitrado pela sentença ou acórdão.

Já nos processos com sentenças ilíquidas, o critério temporal só é definido na citação do devedor para pagamento, pois a sentença liquidanda deverá passar pela liquidação por cálculos para chegar ao *quantum* devido no processo (Lei 8.212/1991, artigo 43, § 1º), que ainda necessita ser homologado pelo juízo e cientificar o devedor do valor devido, o que só ocorre com a citação para pagamento.

Ainda nos acordos homologados pela justiça o critério temporal é reconhecido é a sentença de homologação do acordo.

### **3.4. Determinação quantitativa**

Para a determinação quantitativa mister se analisar a base de cálculo e a alíquota para permitir a individualização exata do valor da obrigação tributária (KONKEL JÚNIOR, 2005, p. 232/239).

As contribuições sociais nas reclamações trabalhistas antes da conjugação da base de cálculo e da alíquota, deverá definir o regime de cálculo que ser apurado. No caso a ordem legal prevê a utilização do regime de competência, ou seja, calculada, mês a mês, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição, vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas e deve ser observado o limite máximo do salário-de-contribuição (Lei 8.212/1991, artigo 43, § 3º).

### **4. Os encargos moratórios no recolhimento das contribuições sociais nos processos trabalhistas**

Nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, as contribuições sociais não recolhidas nos prazos previstos na legislação e serão acrescidas de multa de mora e juros de mora, contudo, no julgamento do processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, ficou entendido que os juros de mora serão aplicados a partir do mês seguinte a prestação dos serviços, já a multa de mora só é aplicável a partir do exaurimento do prazo da citação para o pagamento, uma vez apurados os créditos previ-

denciários, não há lógica para tal entendimento se ambos os encargos incidem nas mesmas condições, atraso no recolhimento do tributo.

De plano mister se rechaçar o argumento de que *“alteração legislativa se deu, sobretudo, como forma de observar a diversidade da base de financiamento das contribuições previdenciárias, insculpida no artigo 195 da Constituição Federal, com o intuito de manter equilibrada a tríplice forma de custeio da previdência social, pois não há como determinar o pagamento de uma parcela sem que haja uma respectiva fonte de custeio, que dê aporte ao pagamento da referida parcela, o argumento contraria as próprias razões recursais que ao apreciar a incidência da multa foi decidido que se trata de uma penalidade destinada a compelir o devedor à satisfação da obrigação a partir do seu reconhecimento, pelo que não incide retroativamente à prestação de serviços, e sim a partir do exaurimento do prazo da citação para o pagamento, uma vez apurados os créditos previdenciários, nos termos do art.61, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c art.43, §3º, da Lei nº 8.212/91, observado o limite legal de 20% previsto no art.61, §2º, da Lei nº 9.430/96.”*

Nos termos do artigo 35, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, as contribuições sociais não pagas nos prazos previstos na legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, como se percebe, a multa e os juros incidem juntos pela mora, se a mora só se configura a

partir do exaurimento do prazo da citação para o pagamento, uma vez apurados os créditos previdenciários, os juros moratórios seguem a mesma sorte.

Não se pode confundir correção monetária e juros de mora.

A jurisprudência do Tribunal Regional do Trabalho da 09ª Região entende que os juros de mora tem natureza punitiva, como se infere pela redação da OJ-EX-SE nº 24, item IX, que preceitua que as “*contribuições previdenciárias devem ser calculadas apenas sobre o capital corrigido monetariamente, excluídos os juros e as multas fixados em acordo ou sentença, em virtude da natureza punitiva, e não salarial destes.*”

Para José Aparecido dos Santos a atualização monetária é parte integrante da obrigação, refere-se à reposição do valor original da moeda solapado pela inflação e não representa um acréscimo ao valor (SANTOS, 2004, p. 422). O mesmo autor conceitua os juros de mora como um ganho pela demora no pagamento do que é devido, equivalente a um *lucro* ou *usura* (SANTOS, 2004, p. 438).

Tal entendimento se coaduna com o artigo 404 do Código Civil, o qual assegura o pagamento de atualização monetária, juros, custas e honorários de advogado nas obrigações pagas em dinheiro, sendo que o parágrafo primeiro deste artigo também prevê pagamento de indenização suplementar na ausência de *pena convencional* se os juros não forem suficientes para cobrir o prejuízo.

No mesmo sentido a súmula nº 211 e OJ-SDI-1 nº 400, ambas do Tribunal Superior do Trabalho, destacando que não se confunde juros de mora com correção monetária, inclusive, é importante lembrar que a partir de 1º de janeiro de 1996, foi extinta a correção monetária, nos termos do artigo 30, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, mas não os juros de mora em caso de inadimplemento das contribuições sociais.

Há que se ressaltar ainda que nos termos do parágrafo quarto, do artigo 112 do Código Tributário Nacional a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado quanto a natureza da penalidade aplicável.

Portanto, por qualquer ângulo que se analise não há lógica para a dicotomia de tratamento da aplicação da multa e dos juros moratórios no julgamento do processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, parecendo certo que ambos só são devidos a partir do exaurimento do prazo da citação para o pagamento, uma vez apurados os créditos previdenciários.

Acrescente-se ainda que a justificativa da decisão em comento de que o acréscimo dos juros de mora sobre as contribuições a partir da prestação dos serviços, tem a intenção de corrigir uma distorção no sistema de arrecadação e para fazer frente ao pagamento de benefícios equilíbrio atuarial previdenciário, não faz sentido, pois nos termos do próprio acórdão, foi reconhecido que os recursos previstos

no o artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal serão utilizados para cobrir a base de financiamento da seguridade social, a qual abrange as áreas da saúde, da assistência social e da previdência social, conforme o disposto no artigo 194 da Constituição Federal e não para servir de poupança atuarial previdenciária. Não existe o modelo previdenciário previsto pelo relator na decisão do TST.

O empregador brasileiro não pode ser tratado pela Justiça do Trabalho como um devedor que se apropria intencionalmente de valores devidos aos seus empregados para o financiamento dos seus interesses, porque a complexidade, a extensão do número de leis, regulamentos, interpretações da legislação trabalhista, faz qualquer pessoa ficar exposta a uma eventual reclamação trabalhista. Essa condição somada a valorização da prova testemunhal torna o processo incerto e inseguro, tornando eventualmente devedor na justiça do trabalho mesmo aqueles que honraram corretamente com suas obrigações, a reforma trabalhista introduzida pela Lei 13.467 de 13 de julho de 2017, teve como principal escopo corrigir essa condição.

## **5 O lançamento da contribuição social do processo trabalhista**

A constituição do crédito tributário depende do lançamento para a sua existência, a qual é de competência privativa da autoridade administrativa, mesmo nos casos onde o sujeito passivo faz o lançamento, como nos casos

do artigo 150 do CTN, é na homologação pela autoridade competente que se constitui o crédito tributário (MACHADO, 2006, p. 190-191).

O lançamento foi definido pelo legislador no artigo 142 do Código Tributário Nacional como *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*.

No caso da contribuição social executada no processo do trabalho situação teratológica se constitui, pois, o processo não comporta impugnação administrativa, apenas judicial na forma do artigo 879 da CLT e após a homologação e garantia do juízo, por embargos à execução na forma do artigo 884 da CLT. Nas situações onde o título judicial foi liquidado por perito judicial, o *quantum debeatur* é definido pelo juízo na homologação dos cálculos, neste caso, não há autoridade administrativa atuando, o procedimento que se refere o artigo 142 do CTN é realizado pelo juiz.

As modalidades de lançamento estão divididas em: *de ofício* quando é realizado por iniciativa da autoridade administrativa, mesmo sem a participação do sujeito passivo; *por declaração* é a modalidade prevista no artigo 147 do CTN, quando o sujeito passivo ou terceiro prestam à autoridade administrativa informações indispensáveis a sua



efetivação; e *por homologação* prevista no artigo 150 do CTN, é a modalidade em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem exame prévio da autoridade administrativa, a qual ao tomar conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, a homologada expressamente (MACHADO, 2006, p. 194-195).

A questão foi enfrentada no acórdão em comento proferido no processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, nos seguintes termos:

**“RECURSO DE EMBARGOS. INTERPOSIÇÃO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.496/2007. MATÉRIA AFETA AO TRIBUNAL PLENO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS DA MORA**

(...)

**10.** O lançamento pode direto (dispensando o auxílio do contribuinte); pode ser misto (decorrente de ação conjugada entre o Fisco e o contribuinte) e pode ser por homologação.

Nos termos do artigo 150, *caput*, do CTN, a contribuição social tem lançamento por homologação, eis que quem deve declarar e calcular o valor do tributo é o contribuinte e não o órgão arrecadador. Trata-se, pois, de lançamento que tem o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do Fisco, que não precisa efetuar o ato final de lançamento para tornar exigível a prestação tributária.

Da mesma forma que no IRPF a pessoa física presta as informações, faz o cálculo e ainda recolhe o tributo, na contribuição previdenciária, devida, na forma da lei, a partir da prestação do serviço, o contribuinte presta as informações sobre o pagamento por serviços prestados, faz o cálculo e recolhe o tributo, por se tratar de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Donde se conclui que a prestação de serviços é o fato gerador da contribuição previdenciária, com lançamento automático, porque exigível a obrigação independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, competindo ao tomador a retenção e o recolhimento do tributo.

(...)

**Recurso de embargos conhecido, por divergência jurisprudencial, e parcialmente provido.”**

A leitura da decisão reporta a princípio a criação de nova modalidade chamada de *lançamento automático*, a qual não está entre as modalidades previstas pelo Código Tributário Nacional, o que remeteria o leitor a concluir se tratar do resultado de julgamento na Justiça Especializada de matéria que não é do seu domínio jurídico, contudo, tratou-se de um erro material, reconhecido de ofício no julgamento dos embargos declaratórios, com a seguinte redação:

“Por equívoco, constou que *“a contribuição previdenciária sobre a prestação de serviços é o fato gerador da contribuição previdenciária,*

**com lançamento automático, porque exigível a obrigação independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, competindo ao tomador a retenção e o recolhimento do tributo**” (fls. 599-600, grifamos).

Na verdade pretendeu-se tão-somente referir que o crédito previdenciário é devido independentemente do lançamento, uma vez que a sua exigência é decorrente de lei. Até porque, como preconiza o Desembargador José Geraldo da Fonseca, do TRT da 1ª Região, em seu artigo “*Fato Gerador da Obrigação Tributária Previdenciária*”, in Revista do TRT/EMATRA DA 1ª Região, JAN/JUN 2007, “*O que o art. 142 do CTN prevê é o modo pelo qual a obrigação tributária se constitui pelo lançamento, e não que somente o lançamento constitui obrigação tributária.*”

O erro material foi sanado, mas o entendimento manifestado de que o tributo é devido independentemente do lançamento, uma vez que sua exigência é decorrente de lei, mostra-se no mínimo anômalo.

A contribuição social é modalidade de tributo, sendo que não existe tributo sem lei que estabeleça, isto nos termos do artigo 150, I, da CF, logo, não é a existência de previsão legal para pagamento das contribuições sociais que exclui a necessidade do lançamento, e sem este, não se constitui o crédito tributário, é vinculada e obrigatória, a autoridade que se omite desta obrigação está sujeita a responsabilidade funcional nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

As modalidades de lançamento estão todas presentes nas execuções das contribuições sociais no processo do trabalho, variando apenas o procedimento adotando no processo.

Como se infere, estão presentes diversidades paradoxais no caso concreto, a solução da decisão no processo nº TST-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, não foi acertada e carece de revisão, foi no mínimo precipitada a decisão do TST de transformar a matéria nos itens IV e V da Súmula nº 368.

## **6. Considerações finais**

A incidência das contribuições sociais nas reclamações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária sob a ótica da regra matriz da incidência tributária reporta que o fato gerador das contribuições sociais não pode ser considerado a “prestação do serviço”, pois o elemento que define a obrigação do sujeito passivo de recolher o tributo é a sentença transitada em julgado ou o acordo homologado.

Em todos os casos de relações de trabalho há a prestação de serviços e a obrigação de recolher as contribuições sociais sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas, mas só haverá a obrigação do devedor de recolher o tributo nas ações trabalhistas se houver sentença procedente transitada em julgado ou acordo homologado, ambos com pagamentos sujeitos a incidência do tributo em apreço.

Como demonstrado, a complexidade das interpretações da legislação trabalhista, pode sujeitar o empregador a pagamentos em ações que não estavam previstos e sequer poderiam ser identificados em uma fiscalização do INSS, portanto, não é a mera prestação dos serviços que gera a obrigação, mas sim o comando a sentença transitada em julgado reconhecendo valores devidos sujeitos a incidência da contribuição social. Com efeito, a obrigação não nasce na “prestação dos serviços”, mas sim no entendimento da sentença transitada em julgado, ou no acordo homologado.

O resultado alcançado na decisão do processo nº TS-T-E-RR-1125-36.2010.5.06.0171, não foi acertada, pois se limitou a analisar o fato gerador sob a ótica da sua previsão no artigo 195, I, “a”, da CF e no artigo 43, parágrafo 2º, da lei nº 8.212/1991, a matéria não foi enfrentada sob a ótica do direito tributário e carece de revisão, para afastar os encargos moratórios indevidos aplicados aos réus condenados pela Justiça do Trabalho com o novo entendimento.

## **Referências**

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho**. 3ª. edição. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. **Como decidem as cortes? Para uma crítica do direito (brasileiro)**. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

SANTOS, José Aparecido dos. **Curso de cálculos de liquidação trabalhista**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2004.

SOUZA, James José Maris de. **Execução anômala de tributos perante a justiça do trabalho**. Disponível: <http://www.marinsbertoldi.com.br/artigos/execucao-anomala-de-tributos-perante-a-justica-do-trabalho/>, 2008.

TEIXEIRA FILHO, Manoel Antonio. **Execução no processo do trabalho**. 8. Ed. São Paulo: LTr, 2004.

VIANNA, Cláudia Salles Vilela. **Previdência social: custeio e benefício**. São Paulo: LTr, 2005.