

O FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM PERSPECTIVA ECLÉTICA

EL HECHO IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN PREVISIONAL EN PERSPECTIVA ECLÉCTICA

Lamartino França de Oliveira¹

Resumo

Neste artigo apresenta-se uma análise crítica das diversas interpretações existentes na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores sobre o fato gerador da contribuição previdenciária das empresas. A partir desta análise e da interpretação dos artigos 195, I, 'a' e 114, VIII da Constituição Federal à luz de alguns dos princípios da moderna hermenêutica constitucional evidencia-se que estes permitem uma exegese eclética dos citados comandos normativos, ao mesmo tempo em que suplanta os pontos falhos observados nas teorias existentes. Da exegese que se propõe, observa-se também a possibilidade de se extrair do art. 195, I, 'a' a coexistência de duplo fato gerador da contribuição previdenciária patronal. Assim, afirma-se que, com o advento da Emenda 20/98, foi ampliado o texto constitucional ao ser adicionado ao fato gerador consistente na prestação de serviços o que reconhece ser o pagamento de rendimentos outro fato gerador da contribuição previdenciária. Ao final, constata-se que essa novel interpretação ainda proporciona solução pluralística integradora otimizada, posto que harmoniza aparente antinomia existente entre distintos dispositivos da lei de custeio ao conformá-los à Lei Fundamental.

Palavras-chave: Fato gerador. Contribuição previdenciária. Interpretação eclética.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo trata do fato gerador da contribuição previdenciária. A partir da identificação de que há dissenso na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores sobre o momento da caracterização da incidência deste tributo, observa-se a necessidade de pacificar essa falta de consenso.

O Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Superior do Trabalho possuem competência compartilhada para executar as contribuições previdenciárias. Entretanto, cada qual, no âmbito de sua competência, interpreta diferentemente a lei de custeio do sistema previdenciário, Lei 8.212/91. Aquele possui exegese no sentido de que o fato gerador da contribuição em questão é a prestação de serviços, ao passo que este, interpreta o comando

¹ Mestrando em Direito do Trabalho pela Puc-MG; Especialista em Direito e Processo do Trabalho pela Puc-MG; Graduado em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (1998). Licenciado em Letras - Língua e Literatura Espanhola e Hispano-Americana pela Universidade Federal de Mato Grosso (1996); Licenciado em Letras - Literatura Portuguesa pela Universidade Federal de Mato Grosso (1992). Atualmente é professor da ESUD - Escola Superior de Direito do Estado de Mato Grosso; EJUD - Escola Judicial DO TRT da 23ª Região e Juiz Titular da Vara do Trabalho de Nova Mutum - Tribunal Regional do Trabalho da 23ª Região - MT.

normativo entendendo que o fato gerador se caracteriza no momento do pagamento ou creditamento de salário ao trabalhador.

Na doutrina observa-se que existem partidários desta dupla interpretação pretoriana. Ainda, há outras interpretações que visualizam o fato gerador na execução trabalhista a partir da sentença condenatória.

Com base na análise crítica da posição doutrinária atual, entende-se justificável a busca por encontrar uma interpretação que acolmate e suplante essa divergência. Acredita-se que essa exegese objetivada alcançou suporte teórico quando, a partir de alguns dos princípios da hermenêutica constitucional, foi possível atribuir ao art. 195, I, 'a' da Constituição Federal uma interpretação eclética que contemplou as diversas posições até então existentes sobre o assunto, ao identificar a existência de duplo fato gerador da contribuição previdenciária, cujos fundamentos se apresentam.

2. DO FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A doutrina adota diversas terminologias para fazer referência à situação tributável ocorrida em concreto na vida real. Fato gerador, fato jurídico tributário, suporte fático, situação base de fato, fato imponível, fato tributável, hipótese de incidência são algumas das expressões utilizadas para identificar essa situação. (MACHADO, 2010, p. 162).

Acredita-se que essa plêiade de termos para designar um mesmo fenômeno jurídico foi um dos motivos que fez com que Alfredo Augusto Becker (1972, p. 288) nos admoestasse que, a princípio, fato gerador não gera coisa alguma, além de confusão mental.

Prefere-se utilizar o termo fato gerador pelo simples motivo de que esta é a locução adotada pelo legislador (art. 114, CTN) para caracterizar o momento do nascimento da obrigação tributária.

Pois bem, mesmo após mais de uma década da edição da EC N° 20/98, que ampliou a competência material da Justiça do Trabalho, ao atribuir-lhe, dentre outras, a competência para *ex officio* executar a contribuição previdenciária decorrente das sentenças proferidas, grassa a entropia valorativa na doutrina e jurisprudência sobre qual é o fato gerador da contribuição previdenciária.

2.1. O fato gerador da contribuição na visão dos tribunais superiores

Pela sistemática processual vigente, tanto o Tribunal Superior do Trabalho - TST como o Superior Tribunal de Justiça - STJ possuem competência partilhada para executar as contribuições previdenciárias. O STJ analisa a questão ao se deparar com execuções fiscais

oriundas das contribuições previdenciárias inscritas na dívida ativa. Já o TST trata da execução da contribuição previdenciária decorrente das sentenças proferidas pelos órgãos da jurisdição trabalhista de grau inferior.

Apesar de estes tribunais superiores terem por função precípua unificar a interpretação das normas infraconstitucionais, cada qual, no âmbito de sua competência, interpreta o momento do surgimento do fato gerador da contribuição previdenciária de forma dessemelhante.

Segundo entendimento consolidado do STJ, o fato gerador da contribuição previdenciária é a existência da relação de trabalho, não importando se houve ou não o pagamento de salário. Por todos os julgados, seleciona-se a seguinte ementa: “O fato gerador da contribuição previdenciária do empregado não é o efetivo pagamento da remuneração, mas a relação laboral existente entre o empregador e o obreiro”. (BRASIL, 2003).

Por outro lado, a jurisprudência majoritária do TST entende que a prestação de serviços como fato gerador das contribuições previdenciárias só teria razão de ser se não houvesse controvérsia quanto à existência do crédito trabalhista. Em razão disto, afirma que “o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre somente na data do efetivo pagamento do crédito ao empregado, e não nas respectivas datas em que houve a prestação dos serviços”. (BRASIL, 2010).

Analisando a jurisprudência do STF, nota-se que não foi questionada, de forma direta, a constitucionalidade ou não do fato gerador das contribuições previdenciárias insculpidas nos incisos do art.195 da CF/88.

Apesar disto, em 2008, o STF enfrentou o tema ainda que de forma indireta, ao analisar a amplitude da competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias, contida na redação do art. 114, VIII, da CF/88. A redação do voto do então Ministro Carlos Alberto Menezes de Direito, quando do julgamento do RE 596.056/PA, foi acompanhada na íntegra por todos os demais ministros. Do acórdão prolatado neste feito o plenário chegou à conclusão de que “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”. (BRASIL, 2008).

Pelo que se extrai deste julgado, observa-se que o STF não adota a citada tese do STJ. Entretanto, não se pode afirmar que a rechaça por completo, posto que o julgado analisou a questão de forma reflexa, haja vista que a matéria do recurso extraordinário versou sobre os limites da competência da Justiça do Trabalho para a execução da contribuição previdenciária, mas não sobre o fato gerador desta.

Esso dissenso jurisprudencial dos tribunais superiores é ainda mais esgarçado na doutrina, conforme passamos a apresentar.

2.2. O fato gerador da contribuição na doutrina: quatro correntes

Na doutrina a dissensão existente entre a jurisprudência do TST e do STJ é ainda mais fluída. Existem, pelo menos, quatro correntes doutrinárias que enxergam diferentemente o momento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária a ser executada na Justiça do Trabalho.

Para a primeira linha exegética, que segue as linhas do decidido pelo TST, o fato gerador da contribuição previdenciária surge com o pagamento de salários, não bastando a prestação de serviços para que surja o direito ao crédito tributário. Neste sentido, leciona o procurador federal Oswaldo de Souza Santos Filho:

Temos que na contribuição previdenciária o pagamento de salário, remuneração ou qualquer tipo de contraprestação pecuniária à pessoa física prestadora de serviços (o trabalhador em sentido amplo) é o fato gerador do tributo previdenciário [...] O dever jurídico de contribuir, no entanto, somente surge para o empregado e empregador no momento em que há pagamento do salário. (SANTOS FILHO, 2005, p. 76/77, grifo nosso).

Diferentemente, temos uma segunda teoria sobre este fenômeno que julga ser a sentença trabalhista transitada em julgado o fato gerador de tal tributo. Neste sentido, arrimado na dicção do art. 114, inciso VIII, da Constituição Federal, sustenta Paulo Gustavo de Amarante Merçon:

A única interpretação compatível com os princípios da hermenêutica especificamente constitucional, com a razão de ser do preceito contido no § 3º do art. 114, e com a sistemática da liquidação trabalhista, é aquela no sentido de que, havendo condenação trabalhista, o fato gerador dos créditos previdenciários será a sentença transitada em julgado (contribuições decorrentes das sentenças que proferir, preceitua o texto constitucional, que não faz menção a pagamento). (MERÇON, 2002, p. 34, destaque nosso).

A terceira linha interpretativa em comento diverge um pouco da segunda. Enquanto para esta o fato gerador da contribuição é a sentença transitada em julgado, para aquela tal fenômeno tributário ocorre no instante em que o direito à tributação se completa, no caso, com a liquidação da sentença trabalhista. Neste sentido, afirma Guilherme Guimarães Feliciano:

Resulta óbvio que, nos processos litigiosos que tramitam pela Justiça do Trabalho, impende reconhecer um direito como fato gerador de contribuição social somente a partir da definição jurídica do crédito trabalhista, mediante sentença transitada em julgado e regularmente liquidada (antes da liquidação não se tem a definição

contábil da base de cálculo, que é “uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária” e, portanto, integra-a conceitualmente. (FELICIANO, 2002, p. 60, grifo nosso).

Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari discordam de todos estes posicionamentos. Assim, essa quarta linha exegética, na mesma trilha do entendimento do STJ, adota a tese de que a prestação dos serviços é fato imponible da contribuição previdenciária em execução na Justiça do Trabalho, *verbis*:

Toda vez que uma decisão judicial definitiva, julgando o mérito da causa, ou homologando transação judicial, declarar que o empregador pagará verbas que são base de cálculo da incidência de contribuição Seguridade Social, esta é devida, não por conta da sentença, mas pelo fato de que, nos termos da legislação de custeio, é fato gerador da obrigação de recolher contribuição à Seguridade Social o simples fato de ser devido o pagamento de remuneração ao segurado empregado (arts. 20 e 22, I, da Lei n. 8.212/91). A contribuição já era devida no momento em que o direito do empregado [...] foi violado. Se o fato gerador da obrigação de recolher é a existência de remuneração devida, ainda que não quitada, o empregador inadimpliu contribuições, incorrendo em mora. (CASTRO; LAZZARI, 2005, p. 280/281, grifo nosso).

Como visto, doutrina e jurisprudência ainda não uniformizaram o entendimento sobre qual é o fato gerador das contribuições previdenciárias. Como objetivo deste é propor outra visão sobre o tema, necessário se faz apontar os pontos falhos de ditas teorias a justificar a criação outra. É o que se passa a fazer.

3. DA ANÁLISE CRÍTICA DAS TEORIAS SOBRE O FATO GERADOR

Verificou-se que a jurisprudência dos tribunais superiores e a doutrina não possuem entendimento convergente sobre qual seria o fato gerador da contribuição previdenciária. Na medida em que neste se propõe a apresentar uma nova teoria sobre o assunto, necessário se faz indicar quais são os pontos falhos das teorias expostas, tão-somente para que a solução que se apresenta os considerem, para conformá-los ecleticamente ao proposto e ao conjunto normativo vigente.

3.1. Da teoria da prestação dos serviços

A teoria sustentada pelo STJ e por boa parte da doutrina entende que o fato gerador da contribuição previdenciária não é o efetivo pagamento da remuneração, mas a relação laboral subjacente.

Vislumbra-se nesta tese três aporias que obstaculizam a sua aceitação como a melhor que poderia se amoldar na solução deste impasse interpretativo.

Registre-se que essa interpretação era a que melhor se amoldava à prístina redação do art. 195, I, da Constituição Federal, que considerava que a contribuição da empresa incidiria sobre a folha de salários. Ocorre que a Emenda Constitucional 20/98 inseriu a alínea ‘a’ no inciso e artigo digitados. Alterou-se desta forma a redação do texto normativo, o qual passou a conter além da locução “folha de salários” a expressão “e demais rendimentos pagos ou creditados”. Assim as contribuições das empresas passaram a ser devidas sobre a folha de salários e sobre os demais rendimentos pagos ou creditados ao trabalhador.

A partir de então, essa teoria afastou-se de seu marco teórico que era o art. 195, I. Afinal, o novo texto constitucional não lhe dava mais integral suporte. A permanecer a interpretação de que a contribuição é devida apenas sobre a folha de salários, essa não será coerente com o texto maior aditado. Afinal, não se pode selecionar dentro do conteúdo do art. 195, I, ‘a’ a expressão folha de salários, olvidando-se do acréscimo produzido pela Emenda 20/98, que nega plena validade a essa vertente teórica.

A segunda crítica que afeta essa corrente interpretativa reside no fato de que ela não encontra suporte legal para justificar a tributação da empresa, quando esta contratar trabalhador contribuinte individual (antigo autônomo). Enquanto para o trabalhador avulso e empregado existe a previsão legal para que incida a contribuição da empresa sobre o valor dos rendimentos devidos (art. 21, I, Lei 8.212/91), tal não acontece quando a norma trata do trabalhador sem vínculo de emprego.

A redação do art. 22, III, da Lei 8.212/91 é enfática ao mencionar que a contribuição a cargo da empresa incidirá sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título. Não há previsão legal para que seja tributada a remuneração devida ao contribuinte individual.

Não se pode olvidar que, nos termos do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A partir deste diploma pode-se afirmar que no caso de empregado a mera prestação de serviços constitui a obrigação tributária da empresa, mesmo se o salário tornar-se inadimplido. Por outro lado, a prestação de serviços do contribuinte individual inadimplida pelo tomador de serviços não constitui fato gerador do tributo, posto que não definido em lei tal situação.

Idêntico raciocínio expande-se para a relação do trabalhador doméstico, pela análise dos artigos 20, 24 e 28, II, da lei de custeio.

Assim, por esta linha de raciocínio, não se sustenta a tese de que apenas prestar serviços constitui fato gerador da contribuição previdenciária, haja vista que este critério apenas encontra suporte legal na prestação de serviços do empregado e do trabalhador avulso.

O terceiro ponto que impede acolher a tese em questão reside na falta de isonomia tributária entre trabalhadores vinculados a situações idênticas. Explica-se mediante o seguinte exemplo: Em outubro de 2000 dois empregados de uma mesma empresa fizeram horas extras. O empregador apenas contabiliza a sobrejornada de um deles, por entender que o outro não faz jus à contraprestação, posto que exercia cargo de confiança. Sobre essa folha de salários do primeiro incidirá a contribuição previdenciária devida pela empresa e empregado. No caso, suponha-se que o valor apurado das horas extraordinárias fora de R\$ 1.000,00. Se aplicarmos a alíquota, apenas para exemplificar, de 9%, o empregado pagaria R\$ 90,00 de contribuição, percebendo líquido, R\$ 910,00. O outro empregado que não recebeu pelo sobrelabor prestado ajuíza ação trabalhista para cobrar sua duração extra de trabalho. A empresa sucumbe na sua tese de cargo de fidúcia e a sentença lhe condena a pagar R\$ 1.000,00.

Utilizando os parâmetros de atualização do art. 35 da lei 8.212/91, caso este crédito fosse quitado em execução de sentença apenas em 2010, o trabalhador teria experimentado um aumento da carga tributária na ordem de 116,02 %², conforme nos demonstra a seguinte tabela³:

	FATO GERADOR	SUCJT	MULTA/SELIC
	OUTUBRO 2000	OUTUBRO 2010	OUTUBRO 2010
Valor crédito	R\$ 1.000,00	R\$ 1.229,75	R\$ 1.229,75
Valor INSS – segurado	R\$ 90,00	R\$ 110,68	R\$ 239,09
Valor a receber	R\$ 910,00	R\$ 1.197,07	R\$ 990,66
% do desconto INSS	9%	9%	19,44%
Multa			20%
Percentual de correção		22,9750 %	145,66 %

Fonte: Elaborada pelo autor

Pela tabela acima, de acordo com a sistemática de atualização dos cálculos trabalhistas em execução na Justiça do Trabalho, verifica-se que o crédito do trabalhador atualizado pelo Sistema único de cálculo da Justiça do Trabalho - SUCJT foi corrigido em 22,975%, ao passo que o crédito previdenciário experimentou acréscimo de 145,66%, pela aplicação dos juros da taxa selic e multa.

2 Correção pela SELIC mais a multa é 116,02% maior que a correção pela TR.

3 Considerado o ajuizamento da ação em outubro 2002

A contribuição do trabalhador a ser executada representará 19,44% de seu crédito, ao passo que se tivesse recebido na data devida, pagaria apenas 9%. Com isso sofreu um aumento da contribuição na ordem de 116,02%, em relação ao valor originalmente devido.

Deste modo, restou exemplificado que o trabalhador sofreu dupla punição. A primeira quando não recebeu o seu crédito na data devida; a segunda, quando foi taxado a mais por um fato que não deu causa.

3.2. Da teoria do pagamento

Para os que defendem esta linha interpretativa, que segue o teor do inciso I, da Súmula 368 do TST, o fato gerador da contribuição previdenciária surge com o pagamento de salários, não bastando a prestação de serviços para que ocorra o direito ao crédito tributário. Entretanto, admitem-se, pelo menos, duas críticas pontuais que deslegitimam a correção desta teoria.

A primeira reside, tal como a anterior, no fato de ela selecionar do conteúdo do art. 195, I, a expressão “e demais rendimentos pagos ou creditados” deixando de considerar que permaneceu no texto legal a locução nominal “folha de salários”, que, por si só, legitima a existência de fato gerador baseado na prestação de serviços ainda que inadimplidos. Assim, por este prisma, pode-se afirmar que essa teoria não é fiel ao texto constitucional.

A segunda censura a esta corrente de pensamento fulcra-se no fato de que, a rigor, ela nega validade à integralidade do texto constitucional contido no art. 114, VIII:

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar (...) VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir. (BRASIL, 2011, grifou-se).

A competência material da Justiça do Trabalho é para executar as contribuições sociais e os acréscimos moratórios em caso de inadimplemento das contribuições. Ora, se se considerar que o pagamento ou creditamento de remuneração é o fato gerador da contribuição previdenciária restará inviabilizada a execução dos acréscimos legais, ou seja, se negará a completa aplicabilidade ao comando constitucional.

A rigor, quando exitosa a execução trabalhista, o juiz determina o pagamento do crédito trabalhista e previdenciário em um mesmo momento. Logo, a considerar que o pagamento é o fato gerador do tributo, não existirá mora creditícia, por conseguinte, não incidirá acréscimos legais.

A se seguir esta linha de pensamento, apenas quando o pagamento do crédito trabalhista ocorrer previamente ao da contribuição previdenciária há margem para se executar

os acréscimos, que, neste caso, incidiria apenas a partir da quitação do crédito trabalhista e da mora tributária.

3.3. Das teorias sobre a sentença e liquidação trabalhista

Alguns Juízes do Trabalho sustentam teses semelhantes sobre o fato gerador das contribuições executáveis na Justiça do Trabalho. Uma delas, fundada no texto do art. 114, VIII, da Constituição Federal, sustenta que o fato gerador dos créditos previdenciários é a sentença transitada em julgado. A outra argumenta que antes da liquidação de sentença não se tem a definição contábil da base de cálculo, parte integrante do fato gerador. Por este motivo, não basta a sentença transitar em julgado, ela necessita ser líquida. Destarte, por este prisma, a liquidação materializaria o fato gerador.

Com a devida venia, aceitar qualquer destas afirmações implicaria em admitir igualmente que o fato gerador das contribuições é a notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) e o auto de infração (AI) lavrados por um auditor fiscal, mas não o valor da remuneração paga, devida ou creditada omitido pelo empregador.

Como o próprio nome sugere, a notificação fiscal nada mais é do que o lançamento tributário efetuado pelo fisco, o qual deve conter a discriminação dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem. A falta do lançamento pelo contribuinte materializa infração à legislação acarretando-lhe os efeitos do AI.

Da mesma forma, a sentença trabalhista equipara-se, por analogia, à NFLD. Ela identifica o fato gerador, no caso, o momento em que o pagamento de rendimentos tornar-se exigível. Assim, a decisão trabalhista discrimina os fatos geradores quando elenca as parcelas salariais e tributáveis, além dos períodos em que prestados os serviços. Ao ser liquidada, completa-se a fase do lançamento tributário estipulando-se o valor das contribuições devidas, cujo momento seguinte será a exigibilidade do pagamento.

4. DA TENTATIVA DE PACIFICAÇÃO DO TEMA

Nos subitens que se seguem vislumbra-se um novo olhar sobre o fato gerador da contribuição previdenciária. Por intermédio da aplicação dos princípios da hermenêutica constitucional, propõe-se conciliar as diversas interpretações que se propagam sobre este tema a partir do comando da Constituição, sem, contudo, deixar de conferir valor a cada uma destas vertentes exegéticas.

Posto desta forma, os regramentos de custeio do sistema previdenciário insertos na Lei 8.212/91 devem ser interpretados hierarquicamente à luz dos artigos 114, VIII e 195, I, “a” da Constituição Federal.

4.1. Da moderna interpretação constitucional

A moderna interpretação da Constituição deriva de um estado de inconformismo de alguns juristas com o positivismo lógico-formal que tanto prosperou na época do Estado liberal. (BONAVIDES, 2010, p.476).

Gestada e desenvolvida a partir do Estado Social, essa nova interpretação constitucional procurou afastar-se do formalismo exegético do período histórico anterior para construir uma hermenêutica material da Constituição não vinculada apenas à vontade da lei, mas valorizando a interpretação social da norma.

Pode-se concluir então que a moderna hermenêutica constitucional maximiza as formas de interpretação para possibilitar a ampliação ou restrição do sentido da norma. Mas do que a interpretação literal, proeminiza-se um diálogo entre os princípios e as normas puramente constitucionais.

Com efeito, nenhuma interpretação constitucional pode prescindir da hermenêutica dos princípios constitucionais. Toda exegese da Lei Fundamental deve fundar-se a partir destes. São os princípios que orientarão o intérprete a extrair do comando constitucional a materialidade das volições sócio-políticas nele insertas.

Por este prisma, para que se encontre uma adequada interpretação do alcance do art. 195, I, ‘a’ da Constituição Federal, necessário se faz analisá-lo a partir dos seguintes princípios da hermenêutica constitucional: a) da supremacia da Constituição, b) da unidade da Constituição c) da concordância prática ou da harmonização, d) da máxima efetividade, e) do efeito integrador, e f) da interpretação conforme a Constituição.

4.2. Por uma nova exegese do art. 195, I, ‘a’ da CF/88

Na busca de encontrar uma interpretação que agasalhe as distintas interpretações sobre a origem do fato gerador da contribuição previdenciária, com escólio nos princípios interpretativos da Constituição, apresenta-se neste uma plausível solução eclética colmatadora capaz de amainar a dissensão até então havida na doutrina e jurisprudência sobre este tema.

Dispõe o artigo em análise:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade [...] 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. (BRASIL, 2011, grifo nosso).

Observando-se criteriosamente o texto em negrito à luz dos princípios da hermenêutica constitucional pode-se afirmar que a contradição existente tanto da doutrina quanto na jurisprudência sobre o fato gerador da contribuição prevista no art. 195, I, 'a' é apenas aparente. Em realidade, ambas, tanto a interpretação que sustenta que o fato gerador é a prestação dos serviços quanto a que advoga a tese de que é o pagamento ou creditamento de rendimentos são plenamente compatíveis com o texto fundamental.

4.2.1 Exegese à luz do princípio da supremacia da Constituição

Diferentes interpretações surgem a partir da análise de distintos pressupostos. A interpretação normativa exige que para se alcance uma exegese conformadora deve-se partir do mesmo ponto, ou seja, do mesmo texto legal. Se cada intérprete eleger como começo de seu trabalho uma norma diferente, a possibilidade de que eles não atinjam interpretação uniforme é considerável.

Em se tratando de fato gerador das contribuições previdenciárias, o STF no RE 569.056/PA já nos indicou qual deve ser o ponto de partida: “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”. (BRASIL, 2008).

Ao assim estabelecer, o STF afirmou que o ponto de partida inegável de qualquer interpretação sobre o de fato gerador da contribuição previdenciária é o art. 195, I, 'a' da Constituição Federal. Com isto, reafirmou o princípio da supremacia da constituição sobre todo o ordenamento jurídico.

Luís Roberto Barroso (2004) ao tratar do princípio da supremacia da Constituição ensina que “toda interpretação constitucional se assenta no pressuposto da superioridade jurídica da Constituição sobre os demais atos normativos no âmbito do Estado”. (BARROSO, 2004, p. 158).

Por esse viés, nenhum texto infraconstitucional pode subsistir validamente se incompatível com o disposto no artigo em análise do texto Supremo. Portanto, à luz do princípio da supremacia da Constituição, em se tratando de fato gerador das contribuições previdenciárias, impõe-se observar que as normas infraconstitucionais devem amalgamar-se à

irradiação vinculante do texto artigo 195, I, 'a', da Lei fundamental, sob pena de inconstitucionalidade.

4.2.2 Interpretação à luz do princípio da unidade da Constituição

Pelo princípio da unidade da Constituição, as normas constitucionais devem ser analisadas de forma integrada e não isoladamente, para que se evite defrontar com as contradições aparentemente existentes. Neste sentido aponta J. J. Gomes Canotilho:

O princípio da unidade da Constituição ganha relevo autónomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que o Direito Constitucional deve ser interpretado de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas [...] Como 'ponto de orientação', 'guia de discussão' e 'factor hermenêutico de decisão' o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a Constituição na sua globalidade e procurar harmonizar os espaços de tensão [...] existentes entre as normas constitucionais a concretizar. Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais, não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios. (CANOTILHO, 1998, p. 1148/1149).

Este princípio não é considerado pelas teorias existentes sobre o fato gerador da contribuição previdenciária. Observou-se nos itens precedentes que cada uma das teorias interpreta o texto constitucional sem observância de sua unidade.

Segundo orienta este princípio, não se pode compartimentar a redação do texto legal para que este se amolde ao que o intérprete deseja. Na realidade, o que deve ocorrer é o contrário. O texto legal na sua inteireza é que deve nortear a interpretação, devendo a vontade do intérprete a ele se amoldar.

Desde esta visada, sugere-se que o art. 195, I 'a', o art. 114, VIII e o parágrafo 7º do art. 150 da Constituição sejam interpretados de forma integrada, para que resulte do conjunto da exegese uma concretude unitária capaz de elidir possíveis tensões entre os dispositivos.

4.2.3 DA hermenêutica eclética do art. 195, I, 'a' à luz do princípio da concordância prática e o duplo fato gerador

O princípio da concordância prática ou harmonização pondera que os bens constitucionalmente protegidos, em caso de conflito ou concorrência, devem ser tratados de maneira que a afirmação de um não implique o sacrifício do outro, o que só se alcança na aplicação ou na prática do texto. (COELHO, 1997, p. 91).

O ponto de tensão no texto legal do art. 195, I, 'a' do qual surgiram as interpretações dissonantes relatadas alhures encontra-se na frase "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados". Pela aplicação do princípio da concordância prática ou da

harmonização é possível afirmar que a conjunção aditiva “e” contida no texto aponta existirem dois fatos geradores distintos (1- folha de salário e 2- pagamento ou creditamento de rendimentos) a ensejar tributação.

Assim considerando, pelo princípio da concordância prática, a afirmação de que a prestação de serviços que deu origem à folha de salários é fato gerador da contribuição previdenciária encontra amparo constitucional. Ainda, tal leitura não implica em rechaçar a tese de que o pagamento ou o creditamento de salário é também fato gerador do mesmo tributo. Pelo contrário, a adição proporcionada pelo vocábulo “e” possibilita harmonizar a interpretação de que pode haver folha de salários e tributação sobre esta, sem que o pagamento dos salários tenha efetivamente ocorrido, como, por outro lado, admite-se existir pagamento/creditamento de rendimentos sem que preexista folha de salário, no caso de crédito oriundo de sentença trabalhista ou de remuneração de contribuinte individual.

Reforça este argumento o fato de que até antes do surgimento da Emenda Constitucional nº 20/98 o art. 195, I, da Constituição Federal apenas exigia a contribuição previdenciária da empresa sobre a folha de salários. Neste período, o lançamento do tributo, quando não espontaneamente materializado na folha de salários, era feito pela autoridade administrativa competente, e o crédito tributário, se não adimplido, era executado na Justiça Federal, após regular inscrição na dívida ativa.

A celeuma sobre o momento da origem do fato gerador surgiu com a Emenda 20/98. Dita norma, ao mesmo tempo em que ampliou a competência da Justiça do Trabalho, atribuindo-lhe a execução de ofício das contribuições previdenciárias, modificou, ainda, a redação do art. 195, I, incluindo, dentre outras, a alínea “a” que manteve no texto que a contribuição seria devida sobre a folha de salários, ao mesmo tempo em que aditou que ela seria também devida sobre os rendimentos pagos ou creditados.

Ora, se o legislador constituinte derivado não incluísse na redação do art. 195 um novo fato gerador para a contribuição previdenciária devida pela empresa esta seria inexequível na Justiça do Trabalho. Com efeito, a lide que chega neste ramo especializado do Poder Judiciário envolve controvérsia sobre prestação de serviços impagos, os quais não constaram da folha de salários.

Destarte, na medida em que as pretensões resistidas ajuizadas na Justiça do Trabalho veiculam direitos que não foram insertos em folha de salários pode se afirmar que não haveria contribuição a se executar nesta especializada, em relação aos créditos insertos na sentença ou no acordo homologado, caso permanecesse a redação anterior do art. 195, I.

De igual forma, a interpretação que se propõe já foi encetada pelo STF quando do julgamento do RE 569.056/PA. No voto condutor do julgamento restou assentado que “é sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição [...] não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista. Mas tampouco se cuida de tributo sobre o trabalho prestado ou contratado” (BRASIL, 2008, destaque nosso).

Da forma como exposto, chega-se à conclusão de que a hermenêutica constitucional que melhor harmoniza o regramento da alínea ‘a’, do inciso, I, do art. 195 da Constituição é a que considera que foram estabelecidos dois fatos geradores distintos sobre os quais incidirão contribuição previdenciária.

O primeiro fato gerador a considerar surge da mera prestação de serviços dos segurados sujeitos a folha de salários. Assim, quando a empresa elabora a folha de salários reconhecendo que serviços de pessoas físicas lhe foram prestados, assume não apenas que deve salário, como também reconhece devida a contribuição previdenciária, a qual será exigível em data futura, dia 20 do mês seguinte (art. 30, I, ‘b’ da Lei 8.212/91).

O segundo fato gerador pode surgir de duas realidades fáticas. A primeira destas ocorre nos casos em que o trabalhador não é remunerado mediante folha de salário, como os contribuintes individuais. Neste caso, ante a não adequação à tipicidade do primeiro fato gerador, resulta que a contribuição será devida quando se tornar exigível o pagamento pela contraprestação do serviço prestado. A segunda surge quando em lide trabalhista se resolve conflito para decidir que serviços foram prestados e inadimplidos. Neste caso, diante da res dúbia antes existente, que impediu a emissão da folha de salários, o fato gerador se materializará quando o pagamento do crédito trabalhista torna-se exigível.

Ressalte-se que por esta linha interpretativa tanto a folha de salários quanto a sentença trabalhista transitada em julgado materializam o lançamento tributário. A diferença entre estes lançamentos reside no fato de que para o lançamento materializado pela folha de salários já ocorreu o fato gerador consistente na prestação de serviços. Já a decisão trabalhista transitada em julgado concretiza o lançamento de fato gerador presumido ou futuro, eis que se presume que o fato gerador ocorrerá posteriormente, quando o pagamento do crédito trabalhista tornar-se efetivamente exigível.

Ressalte-se que o fato gerador futuro ou presumido encontra amparo constitucional, eis que insere sua possibilidade no art. 150, § 7º da Lei Fundamental:

Art. 150 - (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido." (BRASIL, 2011, destacou-se)

No caso do art. 195, I, 'a' foi a própria Lei Maior quem definiu na parte final desta alínea que o fato gerador deveria ocorrer posteriormente, quando criou a hipótese de incidência futura ao estabelecer que a contribuição decorrente da sentença trabalhista deveria ser cobrada quando o pagamento do crédito do trabalhador se tornasse devido e exigível.

Essa proposta eclética de interpretação do art. 195, I 'a' amalgama as interpretações distintas existentes na doutrina e jurisprudência. Ainda, ela se amolda perfeitamente aos princípios do efeito integrador e da máxima efetividade que também orientam a hermenêutica constitucional, na medida em que proporciona solução pluralística integradora otimizada entre posições interpretativas diferentes, haja vista que harmoniza aparente antinomia.

4.2.4 Da hermenêutica constitucional do art. 114, VIII, à luz dos princípios da máxima efetividade, do efeito integrador e da harmonização

O princípio da máxima efetividade orienta os aplicadores da lei maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia, mas sem alterar o seu conteúdo. (COELHO, 1997, p. 92).

Ainda, de acordo com princípio do efeito integrador, na resolução dos problemas jurídico-constitucionais, deve-se dar prioridade às interpretações ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social para conduzir o intérprete a soluções pluralisticamente integradoras. (CANOTILHO, 1995, p. 227).

Conforme visto no item precedente, o princípio da concordância prática ou harmonização pondera que os bens constitucionalmente protegidos, em caso de conflito ou concorrência, devem ser tratados de maneira que a afirmação de um não implique o sacrifício do outro.

Sob o foco destes princípios, verifica-se que o art. 114, VIII da Constituição Federal se interpretado literalmente junto com o art. 195, I, "a" da Constituição não alcançaria a harmonia e a máxima efetividade quista pelo legislador. Explica-se:

Da redação do inciso VIII, do art. 114, observa-se que a execução da contribuição prevista no art. 195, I, "a" inclui a dos acréscimos legais.

Os acréscimos legais podem ser definidos como os valores referentes à multa e juros de mora, incidentes sobre o montante do tributo ou contribuição, quando a obrigação tributária não é cumprida no prazo estabelecido pela legislação. Seu objetivo é desestimular o

pagamento fora do prazo. A data da exigibilidade do tributo é o ponto de partida para o cálculo e cobrança dos acréscimos.

Ocorre que, como visto, o art. 195, I, 'a' estabeleceu dois fatos geradores distintos. Tribudou ele os valores devidos e inseridos na folha de salários, bem como os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.

Sobre a execução dos acréscimos legais da contribuição previdenciária devida pela inserção na folha de salário não há maiores dilemas. Basta verificar se houve o inadimplemento da obrigação tributária que, regra geral, se torna devida dia 20 do mês posterior ao da prestação de serviços, para que incida os encargos da mora (art. 20 da Lei 8.212/91).

Todavia, para a execução dos acréscimos legais da contribuição devida em face dos créditos deferidos em sentença trabalhista, deve-se entender que não é o pagamento efetivo da dívida trabalhista o fato gerador da contribuição, mas a sua exigibilidade. Por este ângulo, o pagamento exigível é o fato gerador da contribuição previdenciária, posto que, sob a ótica dos princípios da hermenêutica constitucional, é essa a interpretação que integra, maximiza e harmoniza a efetividades destas normas em aparente conflito.

Se assim não forem interpretados, não haverá acréscimo legal a se executar na Justiça do trabalho, exegese esta que daria efeito apenas parcial ao art. 114, VIII da Constituição Federal.

Por este norte, considerando que o ponto de partida para a incidência dos acréscimos legais é o inadimplemento, e, considerando, ainda, que o objetivo dos encargos é estimular o pagamento tempestivo do que é devido, tais acréscimos incidirão a partir do momento em que o executado não cumprir no prazo a obrigação de quitar o crédito trabalhista. Pago o objeto da condenação de forma serôdia ao que foi determinado pelo Juiz do Trabalho, incidirão os acréscimos legais, os quais serão calculados a partir do momento em que o crédito trabalhista tornou-se exigível e inadimplido.

Destarte, essa hermenêutica constitucional procura extrair a máxima efetividade do regramento insculpido no art. 114, VIII, harmonizando-o ao conteúdo do disposto no art. 195, I, "a" da Carta Maior, sem olvidar que, ao mesmo tempo, proporciona um efeito integrador entre estes dois comandos constitucionais.

4.2.5 Da constitucionalidade da lei de custeio à luz do princípio conforme

O princípio da interpretação conforme a Constituição constitui uma moderna técnica de controle da constitucionalidade das leis. Sempre que determinada norma

infraconstitucional oferecer distintas possibilidades de interpretação, por intermédio dele é possível estabelecer qual das interpretações se revela compatível com a Lei Fundamental. (MENDES, 2005, p. 287).

Extraí-se da norma de custeio (Lei 8.212/91) da previdência social que os artigos 11, parágrafo único, alínea ‘a’; 22, inciso II; 32, inciso I, “b” e 43, *caput* e parágrafo V,izam que é a exigibilidade do pagamento ou creditamento de salário o fato gerador da contribuição previdenciária. Diferentemente, os artigos 22, inciso II; 28, inciso I; 30, inciso I, ‘b’ e 43, parágrafo II, ditam que é a prestação de serviços ou o fato de a remuneração em face desta ser devida que gera o direito da União ao tributo previdenciário.

Analisando ditos regramentos sob o foco do princípio da interpretação conforme a Constituição é possível afirmar que as duas vertentes interpretativas possíveis desta lei ordinária são constitucionais.

No caso, os artigos 11, parágrafo único, alínea ‘a’; 22, inciso II; 32, inciso I, ‘b’ e 43, *caput* e parágrafo V, da Lei 8.212/91 são plenamente compatíveis com o disposto na segunda parte do texto da alínea ‘a’ do inciso, I, do art. 195, especificamente, quanto ao fato gerador acrescido pela Emenda 20/98, a qual tributou os demais rendimentos do trabalho não inseridos em folha de salários. Assim, repise-se, o tributo é devido quando o pagamento tornar-se exigível.

Na mesma linha, os artigos 22, II; 28, I; 30, I, ‘b’ e 43, par. e inc. II, demonstram-se compatíveis com a primeira parte da redação da alínea “a” do inciso, I, do art. 195, que trata da folha de salários. Por este viés, todas as parcelas salariais contidas na folha de salários, ainda que devidas, isto é, não importa se são ou não ainda exigíveis, são tributáveis. Destarte, a prestação de serviços é o fato gerador constitucional da contribuição.

Com efeito, pode-se afirmar que pela aplicação do princípio da interpretação conforme a Constituição todos os regramentos atinentes às contribuições devidas pelas empresas contidos na Lei 8.212/91 são compatíveis com os dois fatos geradores previstos no art. 195, I, “a” da Constituição Federal.

5. CONCLUSÃO

Verificou-se neste que a jurisprudência dos tribunais superiores e a doutrina não possuem entendimento convergente sobre qual seria o fato gerador da contribuição previdenciária.

Em seguida, efetuou-se uma análise crítica das posições doutrinárias reinantes sobre a o fato gerador da contribuição previdenciária, chegando-se à conclusão de que, isoladamente,

nenhuma delas atende ao disposto no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, ora porque atribui dupla penalidade ao trabalhador, ora porque não dá substrato fático para a aplicação integral do art. 114, VIII, da Constituição Federal, e, ainda, por confundir fato gerador com o lançamento tributário.

Propôs-se, então, a leitura do art. 195, I, 'a' a partir dos seguintes princípios da hermenêutica constitucional: a) da supremacia da Constituição, b) da unidade da Constituição c) da concordância prática ou da harmonização, d) da máxima efetividade, e) do efeito integrador, e f) da interpretação conforme a Constituição.

Ao final, chegou-se à conclusão de que a hermenêutica constitucional que melhor harmoniza o regramento da alínea 'a', do inciso, I, do art. 195 da Constituição é a que considera que foram estabelecidos dois fatos geradores distintos sobre os quais incidirão contribuição previdenciária: a prestação de serviços lançadas na folha de salários e o pagamento exigível em sentença trabalhista.

Essa proposta eclética de interpretação do art. 195, I 'a' amalgama as exegeses existentes na doutrina e jurisprudência. De igual forma, proporciona solução pluralística integradora otimizada, haja vista que harmoniza aparente antinomia existente na lei de custeio conformando-a ao texto constitucional.

Resumén

En este artículo se presenta un análisis crítico de las diversas interpretaciones existentes en la doctrina y en la jurisprudencia de los tribunales superiores sobre el hecho imponible de la contribución previsional de las empresas. A partir de este análisis y interpretación de los artículos 195, I, 'a' e 114, VIII, de la Constitución Federal a la luz de algunos de los principios de la moderna hermenéutica constitucional resulta evidente que estos permiten una interpretación ecléctica de estas disposiciones normativas, al mismo tiempo que superan las dificultades observadas en las teorías existentes. Desde la exégesis que se propone, se observa aún la posibilidad de extraer del art. 195, I, 'a' la coexistencia de doble hecho imponible de la contribución previsional del empleador. De este modo, se afirma que, desde la Enmienda 20/98, el texto constitucional se amplió al se añadir al hecho imponible consistente en la prestación de servicios el que reconoce ser el pago de ingresos outra base imponible del aporte previsional. Al final, se constató que esta nueva interpretación sin embargo ofrece solución pluralista integradora optimizada, ya que armoniza aparente contradicción entre las distintas disposiciones de la ley de aportes al ajustarlas a la Ley Fundamental.

Palabras Clave: Hecho imponible. Contribución previsional. Interpretación ecléctica.

REFERÊNCIAS

BARROSO. Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 158.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: ed. Saraiva, 1972.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

BRASIL. **Lei 8.212**, de 24 de junho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212_cons.htm>. Acesso em: 20 nov. 2011.

BRASIL. **Tribunal Superior do Trabalho**. 2ª Turma. Processo: AIRR - 3841-73.2005.5.03.0016 Rel. Min. José Roberto Freire Pimenta. Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho, Brasília, 12 nov. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. **Processo: REsp. 419.667**. Rel. Min. Luiz Fux. Diário da Justiça, Brasília, 10 mar. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Processo: RE 569.056/PA**. Rel. Min. Menezes Direito. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 12 dez. 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6ª ed. rev. Coimbra: Almedina, 1995, p. 227.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 1148/1149.

CASTRO, Carlos Alberto P. de; LAZZARI, João B. **Manual de Direito Previdenciário**. 5ª ed. São Paulo: LTr, p. 280-281.

COELHO, Inocêncio M. **Interpretação Constitucional**. Porto Alegre, Sérgio Fabris, 1997, p. 91/92.

FELICIANO, Guilherme Guimarães **Aspectos processuais controvertidos da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho**. Revista de Direito do Trabalho, São Paulo, ano 29, n. 109, p. 41-78, jan./mar. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. rev. atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 162.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 287.

MERÇON, Paulo Gustavo de A. **A sentença Trabalhista e o efeito anexo condenatório das contribuições previdenciárias**. Revista Síntese Trabalhista, Porto Alegre, nº 157, Julho/2002, p. 24/43.

SANTOS FILHO, Oswaldo de Souza. **Execuções das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho: Mudanças na forma de cobrança**. Revista de Direito Social, São Paulo, ano 04, nº 16, out/dez 2004, p. 73/77.