

O fato gerador das contribuições previdenciárias

Sebastião Faustino

Resumo

O presente artigo tem como objetivo principal analisar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias. Sendo que o seu surgimento não ocorre pelo simples pagamento da folha de salários e nem pelo recebimento da remuneração, por parte dos trabalhadores; mas, pela efetiva prestação de serviço ou exercício da atividade remunerada, mesmo que não tenha se efetivado o respectivo pagamento. Comprovada a prestação de serviços verificam-se as circunstâncias materiais necessárias e suficientes para o surgimento do fato gerador da referidas contribuições e, conseqüentemente, produzir os efeitos dele decorrentes.

Palavras-chave: Fato Gerador. Contribuições Sociais. Contribuições previdenciárias.

Abstract

This article aims to analyze the main fact generator of contributions, a kind of social contribution tax for social security, for this reason are called social security contributions. These contributions arise, either by the company or by workers, not by the mere payment of the sheet by the company or receipt of remuneration for workers, but by the actual performance of work activity. Thus, proven service delivery or exercise of gainful work activity, there are the material circumstances necessary to produce the effects of the tax obligation.

Keywords: Fact Generator. Social Contributions. Pension Contributions

1 Introdução

O presente trabalho se propõe a analisar as diversas situações ou momentos ensejadores do fato gerador das contribuições previdenciárias das empresas, dos segurados e das execuções trabalhistas. Antes, porém, de adentrar na análise do tema proposto, faz-se necessário trazer à liça, ao menos de forma perfunctória, a natureza jurídica das contribuições sociais.

Para tanto, importa ressaltar que o sistema tributário brasileiro é composto por impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições “especiais” (contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas).

Essa clássica divisão quinquipartida, quinquipartite ou pentapartite já foi consagrada pelos Tribunais Superiores, especialmente o Supremo Tribunal Federal-STF¹.

À guisa de esclarecimento vale ressaltar que a expressão contribuição especial é utilizada para diferenciá-la da contribuição de melhoria. Enquanto esta decore de obras públicas; aquela se destina a financiar a intervenção do Estado no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais ou na área social. Para esta última, convergem as contribuições sociais² que, por disposição constitucional, são destinadas à seguridade social (saúde, previdência e assistência social).³

Entretanto, considerando o foco deste trabalho, a análise jurídica do tema e o cotejo dos diversos atos normativos, abrangerão apenas as contribuições previdenciárias, ou seja, a parcela das contribuições sociais destinadas ao pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social-RGPS. Estas contribuições estão previstas no artigo 195, I, “a” e II da Constituição Federal, consoante inteligência decorrente da conjugação dos artigos 149 e 167, XI desse Diploma Legal.

O presente trabalho encontra-se dividido em cinco tópicos sendo: o item 1 contendo a introdução; enquanto o item 2 enfocará os aspectos gerais e a natureza jurídica das contribuições sociais. Muito embora a Constituição não tenha determinado a natureza jurídica dessas contribuições, utilizando o termo contribuições como gênero, concedeu aos contribuintes dessas exações as garantias dadas às demais espécies tributárias. Assim, independentemente de a União desempenhar diretamente a atividade de intervenção ou de atuação na área social, quando tais fontes de custeio teriam a forma de tributo, ou mesmo quando houver delegação dessas atividades a outra pessoa jurídica, em qualquer hipótese, dever-se-á observar alguns princípios e limitações ao poder de tributar, consoante exegese do artigo 149 da Constituição, conferindo natureza tributária a essas exações.

No item 3 será feito um panorama das contribuições previdenciárias. Sendo estas espécies das contribuições sociais e subespécies tributárias. As contribuições sociais são destinadas genericamente ao financiamento da seguridade social; porém, parte dos recursos arrecadados com essas contribuições é vinculada ao pagamento dos benefícios do RGPS, a cargo da Previdência Social, por expressa disposição constitucional⁴, razão pela qual recebem o nome de contribuições previdenciárias.

O item 4 abordará a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, dos segurados e das execuções trabalhistas.⁵ Oportunidade em que se averiguará que o fato gerador ocorre com a prestação de serviço ou desempenho de uma atividade remunerada, mesmo que o pagamento não tenha

¹ RE. nº 227.098-5/AL e 144.971-3/DF.

² Art. 195 da Constituição Federal.

³ Art. 194, *caput*, da Constituição Federal.

⁴ Art. 167. São vedados: [...] XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

⁵ Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: [...] 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.

ocorrido no prazo legalmente previsto, nos casos da legislação trabalhista ou convencionado, nas demais relações contratuais decorrentes de serviços prestados.

Por fim, a conclusão no item 5, evidenciando que as obrigações, seja por parte da empresa, seja por parte dos trabalhadores, não decorrem pelo simples pagamento em folha e nem pelo simples recebimento de remuneração pelos trabalhadores. Por se tratarem de situação de fato, surgem com a efetiva prestação de serviços ou com o desempenho da atividade laboral.

2 Aspectos gerais e natureza jurídica das contribuições sociais

Nas diversas disposições constitucionais tributárias, restou evidenciado que foi reservada à União competência para instituir contribuições, consoante preceitua o artigo 149 da Constituição:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Assim, destaca-se, através de uma análise gramatical do referido artigo, que a Constituição conferiu poder à União para instituir três espécies de contribuições: 1) sociais; 2) de intervenção no domínio econômico; e, 3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Todas submetidas ao mesmo regime das demais espécies tributárias, com exceção da anterioridade para as contribuições sociais para financiamento da seguridade social que se submetem a uma espécie de anterioridade mitigada, chamada de “noventena”.⁶

As contribuições sociais são destinadas ao custeio da seguridade social: saúde, previdência social e assistência social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico-CIDE são as instituídas com o objetivo de intervir em determinado mercado ou seguimento econômico, no sentido de regulá-lo ou a pretexto de corrigir distorções, a exemplo da CIDE Combustíveis.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, chamadas de corporativas, são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais, a exemplo das contribuições para os órgãos de classe: Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA; contribuições sindicais e de terceiros, especialmente as do sistema “S”, a exemplo do Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Transporte – SEST.

⁶ Art. 195, § 6º da Constituição Federal. (Também conhecida como noventária, nonagesimal ou trimestralidade).

As contribuições sociais podem ser: 1) gerais ou não-previdenciárias, as contribuições sociais vinculadas genericamente ao custeio da seguridade social – saúde, previdência e assistência Social, por expressa disposição do artigo 195 da Constituição; e, b) específicas ou previdenciárias, parcela das contribuições sociais, destinadas especificamente ao custeio do RGPS, formadas pelas contribuições sociais das empresas sobre a folha de pagamento e dos segurados, consoante entendimento dos artigos 167, XI e 195, I e II da Constituição.

No dispor do artigo 11 da Lei de Custeio – Lei nº 8.212/1991, as receitas das contribuições sociais, no âmbito federal, são oriundas:

- a) das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) dos empregadores domésticos;
- c) dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) da receita de concursos de prognósticos.

Considerando que as contribuições sociais são espécie do gênero contribuições, importa compreender a natureza jurídica destas, para, posteriormente enquadrar as contribuições previdenciárias. Embora esse enquadramento possa parecer irrelevante, torna-se fundamental fazê-lo para melhor compreensão dessa exação. Primeiramente, no âmbito doutrinário, merece destaque a avaliação de Roque Antônio Carazza quando afirma que:

Temos, portanto, em nosso País, leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, todas devendo conviver harmonicamente. Assim, entre nós, o perfeito conhecimento das espécies e subespécies tributárias não é apenas uma exigência acadêmica, mas é fundamental, porque vai permitir que o contribuinte averigue se está sendo tributado de modo correto, pela pessoa política competente, nos termos da Constituição.⁷

Sob essa ótica, já observara Geraldo Ataliba ao classificar as contribuições como tributos vinculados, ao lado das taxas. Outro não foi seu entendimento ao dar relevo a essa classificação quando afirmou que:

No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do Sistema Constitucional Tributário fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.⁸

Quanto à destinação dos recursos arrecadados, alguns doutrinadores, dentre eles o próprio Roque Antônio Carazza, argumentam que a definição da natureza jurídica “tributária” de uma exação está condicionada à destinação do produto da arrecadação dos seus recursos. No caso das contribuições sociais, a destinação se relaciona de forma estreita com a finalidade a ser dada aos recursos advindos de sua cobrança, finalidade esta, imprescindível para a instituição da contribuição. Segundo esse tributarista é tamanha a importância da destinação do produto da

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 492-493.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência Tributária. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 124 e 183.

arrecadação que a falta desta terá como consequência a própria antijuridicidade da norma. Oportunidade em que afirma:

Por aí estamos percebendo que a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições. Isto equivale dizer que o eventual desvio da destinação acarretará a antijuridicidade da própria cobrança.⁹

Segundo Paulo de Barros Carvalho as mencionadas contribuições podem se revestir ora de imposto, ora de taxa. Para esse autor:

[...] as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições.¹⁰

No âmbito jurisprudencial, os Tribunais Superiores, especialmente o STF¹¹, pacificaram o que a doutrina majoritária já vinha defendendo, que a partir da Constituição de 1988 as contribuições sociais são consideradas espécies do gênero tributo. Segundo o STF referidas contribuições são espécies tributárias autônomas, consoante decisão a seguir transcrita:

A contribuição de seguridade social possui destinação constitucional específica. A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da Seguridade Social, em função de específica destinação constitucional.¹²

Para melhor clarificação desse entendimento, transcrevem-se por todos, outros três entendimentos do STF sobre a natureza jurídica dessas contribuições:

[...] As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op cit. p. 56.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 44.

¹¹ RE 138284/CE, RE 556664/RS, RTJ 143/684 e ADC-MC 8 / DF.

¹² ADC 8-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-1999, Plenário, DJ de 4-4-2003.

da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664, GILMAR MENDES, STF)

[...] As contribuições sociais criadas pela Lei Complementar nº 110/2001 subsumem-se, quanto à sua precisa natureza jurídica, ao conceito de "contribuições sociais gerais" (ADI 2.556-MC/DF), achando-se submetidas, por isso mesmo, ao princípio da anterioridade geral, que, previsto no art. 149, "caput", da Carta Política, qualifica-se como expressiva garantia constitucional, de ordem tributária, instituída em favor dos contribuintes. [...] (AI-AgR 596079, CELSO DE MELLO, STF)

[...] Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar Federal 110, de 29-6-2001. Pedido de liminar. A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do art. 149 da Constituição, e não à do art. 195 da Carta Magna." (ADI 2.556-MC, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 9-10-2002, Plenário, DJ de 8-8-2003.) No mesmo sentido: AI 744.316-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 2-12-2010, Primeira Turma, DJE de 22-3-2011; AI 748.253-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009.

Em decorrência, resta evidenciado que as contribuições, especialmente as sociais, se submetem ao regime das normas gerais tributárias: artigo 146, III; ao princípio da legalidade – artigo 150, I; da irretroatividade e da anterioridade (noventena) - art. 150, III, "b" e "c" e art. 195, §6º da Constituição, respectivamente.

Com relação à reserva legal, o STF tem firmado entendimento no sentido de que as contribuições sociais, para financiamento seguridade social, previstas no artigo 195 da Constituição, podem ser instituídas ou alteradas por lei ordinária, inclusive, medida provisória. As demais somente por lei complementar consoante ressaltado pelo Ministro Carlos Veloso:

Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7.689, de 15-12-1988. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. A contribuição da Lei 7.689, de 15-12-1988, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. (...). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos,

não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.¹³

Com relação ao fato gerador das contribuições sociais previstas no art. 149 e no art. 195, I a IV, da Constituição, de igual modo, o STF decidira que lei ordinária seria o bastante para defini-lo, consoante decisão a seguir transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO REVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. FATO GERADOR. PRAZO PARA RECOLHIMENTO. I – O estabelecimento do momento em que se dá o fato gerador e a exigibilidade da contribuição social devida pelo empregador, incidente sobre a folha de salários, são questões a serem reguladas mediante legislação ordinária, que não integra o contencioso constitucional. Precedentes. II – Agravo não provido. (STF - AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 508.398 – AI 508398 – AgR. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 14.10.2005).

Os entendimentos retromencionados serão seguidos pelo autor deste trabalho, vez que o seu foco não será investigar ou reanalisar a natureza jurídica dessa exação; mas sim, consoante o tema proposto, analisar o surgimento do fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre com o pagamento da folha de salários ou com a prestação dos serviços mesmo que o pagamento não tenha ocorrido.

3 Panorama das contribuições previdenciárias no contexto das contribuições sociais

Dentre as várias contribuições sociais, duas delas foram destinadas (vinculadas), exclusivamente, ao pagamento dos benefícios da previdência social: as contribuições previdenciárias, consoante dispõe o art. 167, XI da Constituição. Essa afetação foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, oportunidade em que o legislador constituinte derivado optou por reservar algumas contribuições para assegurar o patrimônio do trabalhador,¹⁴ para futura cobertura de algum evento, contingência ou riscos sociais (idade avançada, acidente, invalidez, óbito). Em decorrência dessa alteração, ficou vedado o uso dos recursos provenientes das contribuições sociais sobre a folha de pagamento (art. 195, I, “a”) e das contribuições sociais vertidas pelos trabalhadores e demais segurados (art. 195, II) para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios previdenciários mantido pelo RGPS.

As contribuições previdenciárias arrecadadas pela Previdência Social, através de sua autarquia federal, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por disposição da Lei 8.212/198; porém, essa capacidade tributária foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, através da Lei nº 11.457/09, art. 2º:

Art. 2º. [...] cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação,

¹³ RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 1º-7-1992, Plenário, DJ de 28-8-1992.

¹⁴ A retenção indevida ou apropriação dessas contribuições, por parte da empresa/empregador foi tipificada como crime no Código Penal, inserido no artigo 168-A, nos crimes contra o patrimônio.

fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Contudo, foi assegurado, por esse mesmo diploma legal que os recursos obtidos com a arrecadação dessas contribuições seriam creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social-FRGPS, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101/2000, e destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento dos benefícios do RGPS. Nessa perspectiva, segue-se a análise do fato gerador das contribuições previdenciárias.

4 Fato gerador das contribuições previdenciárias

Consoante visto anteriormente, as contribuições sociais previdenciárias possuem natureza jurídica tributária; logo, aplicam-se a elas, plenamente, os conceitos do Direito Tributário, dentre eles, o do fato gerador. Sendo este “a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária principal”.¹⁵

Noutro giro, a própria Constituição Federal, em seu artigo 201, *caput*, determinou que a filiação à previdência social fosse obrigatória. Nessa trilha, coube às normas regulamentadoras deste dispositivo constitucional, a Lei nº 8.212/1991 e a Lei nº 8.213/1991, respectivamente, Lei de Custeio e Lei de Benefícios e respectivo Regulamento, Decreto nº 3.048/1999, asseverarem que “o exercício de atividade remunerada sujeita a filiação obrigatória ao RGPS”.¹⁶ Enquanto que “a filiação à previdência social decorre automaticamente do exercício de atividade remunerada para os segurados obrigatórios [...]”.¹⁷

Denota-se que a efetiva prestação de serviço ou o exercício da atividade remunerada basta, por si só – situação fática suficiente e necessária – para surgir o fato gerador da obrigação tributária (previdenciária). Assim, comprovada a prestação de serviços ou o exercício da atividade laborativa remunerada, verificam-se as circunstâncias materiais necessárias para produzir os efeitos da obrigação tributária. Surgindo, por conseguinte, a partir dessa situação fática, o fato gerador da obrigação tributária previdenciária¹⁸. Esse é o entendimento dos Tribunais Superiores, a exemplo dos três abaixo transcritos ante a vasta jurisprudência no mesmo sentido:

[...] 2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao

¹⁵ Art. 113, § 1º c/c o art. 114 do CTN.

¹⁶ Art. 9º, § 12 do Decreto 3.048/1999.

¹⁷ Art. 20 do Decreto 3.048/1999.

¹⁸ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

pagamento. 3. Recursos Especiais não providos. (RESP 200401804763, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 08/09/2009.)

[...] 1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento. 2. Agravo Regimental não provido. (AGRESP 200300479052, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 25/05/2009.)

[...] 1. "As contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento." (REsp 507.316/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 07.02.2007). 2. "O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência." (REsp 502.650-SC, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004). 3. Agravo Regimental não provido. (AGA 200400183916, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:17/10/2008.)

Deste modo, para os trabalhadores com vínculo subordinado (segurado empregado, avulso e empregado doméstico), o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre e, conseqüentemente, a respectiva obrigação passa a ser devida, com a prestação do serviço. Em outros dizeres, o fato gerador ocorre com o efetivo exercício da atividade laborativa remunerada. A partir de então, a empresa passa a ser devedora da respectiva folha de pagamento e, como corolário, das contribuições respectivas em decorrência dos serviços que lhe foram prestados.

Para os segurados que laboram por conta própria na condição de segurado obrigatório (contribuinte individual), de igual modo, o fato gerador surge assim tão logo que o serviço seja prestado; porém, nessa circunstância o cumprimento da obrigação surgida fica a cargo do próprio trabalhador, vez que este corre o risco da própria atividade.

O raciocínio aqui expendido tem respaldo no artigo 116, I, do CTN quando afirma que: "[...], considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;" conjugado com os demais atos normativos anteriormente citados, consoante se verá a seguir.

4.1 Fato gerador das contribuições previdenciárias a cargo da empresa

Antes de analisar o fato gerador das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, importa esclarecer que a própria Constituição Federal, em seu artigo 195, I, "a", sinalizou que "empresa" para fins tributários e previdenciários, teria conceito bastante abrangente. Referido dispositivo constitucional mencionou que as contribuições sociais seriam a cargo do "empregador, da empresa e da entidade a

ela equiparada na forma da lei”. Este conceito foi definido pela Lei de Custeio - Lei nº 8.212/91 - que em seu artigo 15, definiu empresa como sendo:

[...] a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional. [...] Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

O referido artigo 195, estipulou que as contribuições sociais a cargo da empresa incidiriam “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe presta serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.¹⁹

Uma análise aprofundada desse dispositivo poderia induzir a existência de uma margem para a não ocorrência do fato gerador ao mencionar salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados. Assim, caso os salários não fossem pagos nem creditados não ocorreria o fato gerador. Ou este, somente ocorreria quando esse pagamento fosse efetuado, mas nesse caso a empresa não incorreria em mora.

Nesse sentido é cauteloso fazer uma análise mais acurada do referido dispositivo, lembrando que a Constituição não contém palavras baldias. Do contrário, uma leitura de afogadilho desse dispositivo constitucional poderia levar a uma errônea interpretação do real momento da ocorrência do fato gerador dessas contribuições.

Ao mencionar, no artigo 195, I, “a”, que o financiamento da seguridade seria feito, dentre outros recursos, com as “contribuições sociais [...] sobre: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe presta serviço, mesmo sem vínculo empregatício;” (grifo do autor) poderia induzir que se o pagamento não tivesse sido feito ou creditado, não teria ocorrido o fato gerador. Não é o que ocorre. Estes termos não são sinônimos, mas alternativos. O fato gerador ocorre com a prestação da atividade laboral, independentemente de o pagamento ter sido realizado ou não.

De igual modo, uma simples interpretação gramatical poderia induzir a um entendimento equivocado quanto ao real momento do surgimento do fato gerador, por parte da empresa. Desse modo as expressões salários ou rendimentos “pagos” ou “creditados” não são sinonímicas. Neste caso, a partícula “ou” é uma conjunção alternativa. Assim, o entendimento, consoante as decisões dos Tribunais, é no sentido de que o pagamento torna-se devido a partir da prestação do trabalho. Ocorrendo essa situação fática, mesmo que a empresa não efetive o pagamento, esse valor correspondente passa a ser crédito em favor do trabalhador (prestador de serviços).

Ademais, a prosperar o entendimento de tomar ambos os termos como sinônimos daria azo à empresa para não recolher ou retardar, ao máximo, esse recolhimento,

¹⁹ Art. 195, I, “a” da Constituição.

sob o argumento de que não havendo o pagamento da folha nem creditando (creditar, no sentido de depositar) a remuneração devida, não ocorreria o fato gerador daquela obrigação. Em outras palavras, se a empresa atrasasse o pagamento dos salários, o fato gerador ocorreria somente na data em que eles fossem efetivamente pagos.

Mas as normas infraconstitucionais e os Tribunais Superiores dissiparam as possíveis dúvidas por ventura existentes ao restabelecer o intento do constituinte. Nessa perspectiva o fato gerador das contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, ocorre com a prestação de serviço ou o desempenho de uma atividade remunerada, mesmo que o pagamento não tenha ocorrido no prazo legalmente previsto.

No âmbito infraconstitucional, o assunto encontra-se disciplinado pela Lei 8.212/91, que prevê em seu artigo 22:

[...] a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, [...] quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços [...]. (grifo do autor)

Nesse sentido tem-se consolidado a jurisprudência dos Tribunais Superiores, notadamente do STJ, ao estabelecer que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos empregados e demais trabalhadores, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento. Aquele (o trabalho prestado) faz surgir o fato gerador, não este (o pagamento). Acentua-se que o fato gerador dessa obrigação é a situação de fato, tendo este ocorrido com o exercício da atividade laborativa e não com o pagamento. Para clarificar esse entendimento, seguem transcritas abaixo, das várias existentes, três jurisprudências do STJ:

[...]. 3. As contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento. 4. "O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência" (REsp n. 502.650-SC, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004.) 5. Recurso especial não-conhecido. (RESP 200300244777, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJ DATA: 17/10/2006 PG:00271.)

[...] 3. "O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência" (REsp n. 502.650-SC, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004.) 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. (RESP 200300246963,

JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJ DATA: 07/02/2007 PG:00274.)

[...] 1. As contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento. 2. "O fato gerador da contribuição previdenciária é a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência." (REsp n. 502.650-SC, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004.) 3.. Recurso especial não-provido. (RESP 200201725725, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJ DATA: 03/08/2006 PG:00248.)

Giza-se que o fato gerador das contribuições previdenciárias, por parte da empresa, surge com a efetiva prestação dos serviços, seja a que título for, por parte dos empregados, de terceiros, dos contribuintes individuais ou dos cooperados, contratados via cooperativa de trabalho e não com o pagamento da folha de salários ou demais rendimentos a ela relativos.

Em consequência, as contribuições previdenciárias a cargo das empresas devem ser recolhidas no mês seguinte ao trabalhado, e não no mês seguinte ao efetivo pagamento. Da relação laboral onerosa origina-se a obrigação de pagar ao trabalhador, no prazo estipulado nas normas trabalhistas, e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres públicos.

4.2 Fato gerador das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados

As contribuições previdenciárias a cargos dos trabalhadores e demais segurados da previdência estão previstas no artigo 195, II da Constituição que prevê a contribuição social "[...] do trabalhador e dos demais segurados da previdência social".

Este dispositivo constitucional trás uma aparente atecnia do legislador constituinte quando se referiu às contribuições do *trabalhador e demais segurados*; como se o trabalhador também não fosse uma espécie de segurado. Quando na verdade o é na condição de segurado obrigatório. O gênero segurado abrange todos aqueles que são filiados ao regime previdenciário, sejam segurados obrigatórios (empregados, empregado doméstico, contribuinte individual, avulso e segurado especial) ou não (segurados facultativos).

O *caput* do artigo 201 da Constituição²⁰ determina a obrigatoriedade da filiação ao RGPS, ou seja, quando alguém exerce uma atividade remunerada ou presta um serviço a outrem, mesmo que não tenha esta percepção visível ou clarificada, está

²⁰ Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de *filiação obrigatória*, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei [...]. (grifo do autor).

se filiando à previdência social. A partir desse momento passa a condição de segurado obrigatório.

Aquele que não se enquadrar como segurado obrigatório, tem a opção de se filiar à previdência social como segurado facultativo, desde que não seja participante de regime próprio de previdência social.²¹

Portanto, são duas as espécies de segurados: obrigatórios e facultativos e não trabalhador e demais segurados consoante apregoa o texto constitucional suso transcrito. Certamente o constituinte quis se referir ao trabalhador como sinônimo de empregado, e aos demais, como segurados para abranger, inclusive, o facultativo.

De sorte que a Lei 8.212/91, nos artigos 12 e 14²², não fez essa distinção. Agrupou os segurados como gênero, apenas distinguindo os obrigatórios dos facultativos. Sendo que os obrigatórios, para efeito de enquadramento, se subdividem em cinco categorias: empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, trabalhador avulso e segurado especial.

Sinteticamente as espécies de **segurados obrigatórios** podem ser assim resumidas:

- 1) **Empregado:** a pessoa física, brasileira ou estrangeira, que presta serviços contínuos ou temporários, de natureza urbana ou rural, a empregador, empresa ou equiparada, com alguma forma de vínculo ou subordinação.
- 2) **Empregado doméstico:** aquele que presta serviço de natureza contínua, mediante remuneração, no âmbito residencial de pessoa ou família, em atividades sem fins lucrativos.
- 3) **Contribuinte individual:** qualquer pessoa física que não se enquadra em nenhuma outra categoria de segurado obrigatório, que, por conta própria ou não, em caráter eventual ou não, exerce atividade de natureza urbana ou rural, com ou sem fins lucrativos.
- 4) **Trabalhador avulso:** é aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço, de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão de obra - OGMO ou do sindicato da categoria. O segurado avulso, por força do art. 7º, XXXIV da Constituição Federal, é equiparado ao trabalhador com vínculo trabalhista permanente (empregados).
- 5) **Segurado especial:** é uma espécie do gênero trabalhador rural. É a pessoa física que exerce, individualmente ou em regime de economia familiar, atividade de natureza agropastoril, sem o concurso de empregado permanente, em área de até quatro módulos fiscais. Essa categoria abrange ainda o pescador artesanal e o extrativista vegetal.

O **segurado facultativo** foi criado para atender ao princípio constitucional da universalidade da cobertura e do atendimento²³ no sentido de abranger uma parcela da população que, por não se enquadrar como segurado obrigatório, estava desprotegida da cobertura

²¹ Art. 201, § 5º da CF.

²² Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: I - como empregado; II - como empregado doméstico; V - como contribuinte individual; VI - como trabalhador avulso; VII - como segurado especial. Art. 14. É segurado facultativo o maior de 14 (quatorze)* anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição [...].

²³ Art. 194, I da Constituição.

previdenciária, a exemplo das donas de casa, estudantes, desempregados e presidiários.²⁴ A filiação dessa categoria decorre de ato volitivo, mas somente se materializa com a inscrição e o recolhimento da primeira contribuição.

O fato gerador das contribuições previdenciárias, por parte dos segurados obrigatórios, ocorre com a prestação de serviços ou desempenho da atividade laborativa remunerada e não com o recebimento do pagamento correspondente. Provada a atividade laboral onerosa reputa-se ocorrido o fato gerador das contribuições previdenciárias mesmo que a folha de salários não tenha ocorrido, passando neste caso, a ser crédito em favor dos trabalhadores.

No caso dos segurados facultativos o fato gerador somente surge quando o segurado optar por fazer o recolhimento, pois mesmo não sendo obrigatória a sua filiação ele decide por ato volitivo fazer o recolhimento. Nessa categoria não há desempenho de atividade laboral remunerada não existido, portanto, fato gerador que lhe impute obrigação de recolher as contribuições. Estas quando feitas são por vontade própria.

4.3 Fato gerador das contribuições previdenciárias nas execuções trabalhistas

Por expressa disposição constitucional a Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar, de ofício, a execução das contribuições sociais decorrentes das sentenças que proferir.²⁵ Esta competência limita-se a executar as contribuições sociais previstas no artigo 195, I, “a” – a contribuição sobre a folha feita a qualquer título – e no artigo 195, II – a dos trabalhadores, quais sejam, as contribuições previdenciárias. A execução das contribuições sociais não pagas, que não foram objeto de judicialização laboral, refoge à competência dessa Justiça especializada.

Consoante afirmado anteriormente, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre com o desempenho da atividade laborativa. Caso o trabalhador, em regra o empregado, não tenha recebido o pagamento correspondente ao seu labor, terá a opção de recorrer à Justiça do Trabalho, através de uma ação trabalhista. Esclarece-se de antemão, que esta ação tem por fito imediato a reivindicação das verbas trabalhistas, não as tributárias. Porém, por determinação constitucional estas são executadas pelo magistrado que julgar a causa, pois o fato gerador de tais contribuições ocorreu quando o serviço fora prestado.

Assim, tanto o pagamento da remuneração quanto o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas reportam-se a um fato pretérito, o juiz trabalhista apenas o declara e executa-as. Por certo que a decisão judicial se refere ao período em que os serviços foram prestados, ocasião em que ocorreu o fato gerador de tais contribuições e não quando o pagamento for realizado.

A fim de dirimir eventuais dúvidas doutrinárias ou sanar divergências jurisprudenciais, principalmente entre o TST e os demais Tribunais Superiores, foi

²⁴ Art. 14 da Lei 8.212/1991. A idade mínima passou para 16 (dezesesseis) anos a partir da EC nº 20/98, que alterou o artigo 7º, XXXIII da CF.

²⁵ Artigo 114, inciso VIII da Constituição, com redação dada pelas EC nº 20/1998 e nº 45/2004.

editada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, dando nova redação ao artigo 43, da Lei nº 8.212/1991, expressamente prevendo em seu parágrafo segundo que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

A própria legislação espancou de vez divergências surgidas quanto ao momento exato da ocorrência do fato gerador no caso de execução trabalhista: se no tempo da prestação dos serviços ou quando a remuneração fosse paga. O referido artigo 43, em seu inovado parágrafo terceiro prevê que nos casos de execução trabalhista:

[...] 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 [...].

Nesse mesmo sentido é o posicionamento do TST, consoante se pode observar dos seguintes precedentes abaixo transcritos:

[...] É necessária a discriminação das parcelas constantes do acordo homologado em juízo, com indicação de sua natureza jurídica, para efeito de contribuição previdenciária, sem a qual esta incidirá sobre o valor total acordado, não sendo possível estabelecer percentuais globais como critério para a identificação dos montantes relativos às verbas salariais e indenizatórias. É imperioso, segundo a lei, sejam discriminadas as parcelas e os percentuais, não bastando fixar o montante global de indenização e atribuir-lhe natureza indenizatória. Ainda que se declare a inexistência de vínculo de emprego resta a prestação de serviço, incidindo as contribuições previdenciárias sobre o montante total do acordo homologado. Exegese do artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91 combinado com o artigo 276, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 3.048, de 6/5/99 (E-RR-25310/2002-902-02-00 Relator Ministro Brito Pereira DJ 17.2.2006). Recurso de embargos conhecido e provido." (TST-E-RR-1644/2002-432-02-00.1, Relator Ministro Aloysio Corrêa da Veiga, DJ 29/02/2008)

[...] Com o advento da EC 20/98, a base do financiamento da seguridade social passou a contemplar a contribuição social do empregador incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, alínea a, da Carta Magna). Nesse contexto, e a teor do art. 43, § único, da Lei 8.212/91, à falta de discriminação das parcelas, a contribuição previdenciária há de incidir sobre o valor total do acordo, ainda que não reconhecido o vínculo empregatício. Devidas, assim as contribuições previdenciárias sobre o valor total do acordo homologado no qual não se discriminam as parcelas objeto da transação, a que atribuída natureza indenizatória. Precedentes desta SDI-I. [...] É necessária a discriminação das parcelas constantes do acordo homologado em juízo, com indicação de sua natureza jurídica, para efeito de contribuição previdenciária, sem a qual esta incidirá sobre o valor total acordado, não sendo possível estabelecer genericamente que 100% do valor do acordo refere-se a verbas de natureza indenizatória. É imperioso, segundo a lei, sejam discriminadas as parcelas e os percentuais. Exegese do artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91. Recurso de embargos conhecido e provido. - TST-E-RR-793/2003-471-02-00.7, Relator Ministro Aloysio Corrêa da Veiga, DJ 05.10.2007). Recurso de embargos conhecido

e não-provido." (TST-E-RR-931/2004-431-02-00.0, Relatora Ministra Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, DJ 08/02/2008).

[...] É necessária a discriminação das parcelas constantes do acordo homologado em juízo, com indicação de sua natureza jurídica, para efeito de contribuição previdenciária, sem a qual esta incidirá sobre o valor total acordado, não sendo possível estabelecer genericamente que 100% do valor do acordo refere-se a verbas de natureza indenizatória. É imperioso, segundo a lei, sejam discriminadas as parcelas e os percentuais. Exegese do artigo 43, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91. Recurso de embargos conhecido e provido. - TST-E-RR-793/2003-471-02-00.7, Relator Ministro Aloysio Corrêa da Veiga, DJ 05.10.2007). Recurso de embargos conhecido e não-provido." (TST-E-RR-931/2004-431-02-00.0, Relatora Ministra Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, DJ 08/02/2008)

[...] Na esfera do Direito do Trabalho, é preciso definir o que se entende por acordo judicial e se há possibilidade de se ajustar a inexistência de qualquer relação jurídica entre as partes, conforme sugeriu o Tribunal Regional de origem. Não há como se conceber a indenização ao reclamante de parcela pecuniária decorrente de mera liberalidade do empregador sem que haja qualquer relação jurídica subjacente, como o trabalho eventual, autônomo ou subordinado. Para que essa hipótese ocorra, estar-se-ia diante de mera doação do suposto tomador da prestação de trabalho em decorrência do ajuizamento de reclamação trabalhista. É evidente que a aparente inexistência de vínculo deve referir-se à inexistência de um contrato de trabalho subordinado, mas a existência de um trabalho autônomo, ainda que eventual, no âmbito da unidade econômica, atribuindo feição contributiva à contraprestação acertada sujeita-se à contribuição previdenciária. A fixação do instituto resulta da incidência da norma do Código Tributário art. 109 - daí por que se recorre ao Direito do Trabalho para a definição da categoria a que se refere o fato gerador da obrigação. O sistema de custeio da previdência social tem como segurado obrigatório o contribuinte individual, pessoa física que presta serviços a terceiros, de forma eventual ou não, ainda que na condição de autônomo, no caso, à empresa, pois o fato gerador da referida contribuição não é apenas o trabalho com vínculo de emprego, mas a prestação de trabalho. Assim, a controvérsia deduzida no recurso de revista encontra tratamento específico na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, razão pela qual o enquadramento jurídico dado pelo aresto impugnado confronta-se diretamente com o art. 195, inciso I, a , da Constituição Federal. Recurso de embargos conhecido e provido." (TST-E-RR-1688/2004-030-02-00.8, Relator Ministro Vieira de Mello Filho, DJ 14/12/2007)

Depreende-se que nos casos de execução trabalhista a sentença apenas declara o fato já ocorrido, porém não adimplido em momento oportuno, ou seja, as contribuições previdenciárias executadas de ofício remetem ao período em que ocorrera a prestação laboral e por essa razão devem ser discriminadas mês a mês. O pagamento que vier a ser realizado será mera consequência dos serviços anteriormente prestados; jamais, o fato gerador de tais contribuições. Pois este ocorreu no tempo em que os serviços foram prestados.

5 Conclusão

Conclui-se que o fato gerador das contribuições sociais previdenciárias ocorre com a prestação de serviços. Assim, tendo havido a prestação de uma atividade remunerada, com ela surge o fato gerador dessa contribuição, aperfeiçoando-se a obrigação tributária, independentemente se a remuneração foi efetivamente paga ou não.

Por este viés, as obrigações tributárias decorrentes das contribuições previdenciárias, por se tratarem de situação de fato, surgem com a efetiva prestação de serviços e não com o pagamento da folha ou dos salários. Assim, quando a Constituição menciona que a contribuição incidirá sobre o valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho “pagos” ou “creditados”, significa dizer que a obrigação surgirá quando o pagamento vier a ser feito no dia legalmente previsto, relativo àquele serviço que fora prestado ou a partir do momento em que passar a ser devido – constituir-se “crédito” em favor do prestador de serviços, caso o pagamento não seja feito no prazo legalmente previsto.

Portanto, independentemente de ter havido pagamento, mas desde que o serviço tenha sido prestado, a obrigação tributária surgiu, ou seja, passou a ser devida – creditada – a partir da competência relativa àquele serviço – do fato ocorrido.

No dizer do CTN, artigo 116, I, ocorreu o fato gerador e, conseqüentemente, “seus efeitos passaram a existir desde o momento em que o se verificaram as circunstâncias materiais necessárias a que produzisse os efeitos que lhes eram próprios”. Qual seja o dever – a obrigação - de recolher as contribuições referentes à época em que essas atividades laborais foram desempenhadas.

Finalmente, quando a Constituição menciona que a contribuição é sobre o valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho “pagos” ou “creditados”, significa dizer que a partir do momento que este passa a ser devido como contraprestação da atividade laboral, surge o fato gerador da obrigação previdenciária, mesmo que tal pagamento não tenha sido se concretizado.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

CANTO, Gilberto Ulhoa. **As Contribuições Especiais no Direito Brasileiro**. In: Revista de Direito Tributário, n.31, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.

CARRAZA, Roque A. **Contribuição como Fonte do direito Tributário**. Revista de Direito Tributário, n. 46.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação Tributária**. 6ª ed. revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

IBRAHIM, Fabio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. **"As Contribuições Especiais numa visão Quinqüipartida dos Tributos"**. In: Comentário ao Código tributário Nacional. São Paulo, Bushatsky, 1977, v.3.

_____. **"Contribuições Sociais para o Sistema 'S' – Constitucionalização da imposição por força do art. 240 da Lei suprema – recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT"**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 55.

PAULA, Sebastião Faustino. **Curso de Direito Previdenciário**, 2ª ed., Brasília: Vestcon, 2010.

_____. **"Direito Previdenciário – Mais de 1.200 Perguntas e Respostas"**, 3ª ed., Brasília: Vestcon, 2011.