

Estudo sobre contencioso judicial da Contribuição Previdenciária Patronal

Responsáveis pela elaboração:

Halley Henares Neto

Pedro Teixeira Leite Ackel

Introdução

Por ocasião das Propostas às Emendas Constitucionais (“PEC”) nº 45 e 110, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (“ABAT”), por meio de sua subcomissão de reforma da tributação da folha de pagamentos, elaborou documento contendo exposição de motivos e aspectos determinantes para um novo modelo de tributação sobre a folha de pagamentos, sugerindo uma nova redação para o art. 195, I, “a” da Constituição Federal. Referido documento veio a ser apresentado como emenda às PECs 45 e 110.

No contexto da referida proposta de emenda constitucional desenhadas pela ABAT sugeriu-se a ampliação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (“CPP”) e redução progressivas de sua alíquota, a fim de permitir uma tributação mais eficiente do ponto de vista operacional, fiscal e com o propósito de reduzir os litígios.

Uma das hipóteses tomadas como verdadeiras pela ABAT para a elaboração do aludido documento, confirmada agora empiricamente pelo presente estudo, diz respeito à grande judicialização da tributação da folha de pagamentos, especialmente da delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal¹ prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991.

¹ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 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, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de

O presente estudo buscou verificar, a partir dos processos eletrônicos², quais os temas controvertidos que objetivam a erosão da base de cálculo da CPP e qual a quantidade de processos por tema, a fim de se qualificar e quantificar o tamanho desse contencioso judicial.

Os dados e informações foram obtidos através de pedidos de acesso à informação ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), Receita Federal do Brasil (RFB), Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) e também dos canais de Ouvidoria dos Tribunais Regionais Federais (TRFs).

Arcabouço normativo da contribuição previdenciária patronal

A tributação da folha de pagamentos está capitulada nos arts. 149, 195, 201 e 240 da Constituição Federal. Dentre referidos artigos, o que interessa ao presente estudo é o art. 195, I, “a”, da CF, que circunscreve a hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária *“do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes 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”*.

Também interessa para análise a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Lei de Custeio da Previdência Social), que define em seu art. 28, I, o conceito de salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições sobre a folha de salários) como sendo *“a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do*

utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.”

²²² Aqui também foram considerados os processos físicos digitalizados que já tenham sido convertidos em processos eletrônicos.

empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

A fim de melhor delimitar a base de cálculo, ainda, há no art. 28, §9º, da referida lei cerca de 20 (vinte) hipóteses de isenção tributária, que, a bem da técnica, são verdadeiramente hipóteses de não incidência.

Além disso, em sendo a remuneração conceito de direito privado, a competência tributária é exercida também levando em considerando os regramentos específicos da Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”), na forma do art. 110³ do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Os arts. 457 e 458⁴ da CLT dispõe tanto o que é considerado remuneração, fato gerador tributário das contribuições incidentes sobre a folha de salário, como também o que não integra o conceito de remuneração e, portanto, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

Esse é o pano de fundo normativo da hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, que é complementado também por convenções coletivas e ajustes entre empregado e empregador, na forma do art. 611-A e 611-B da CLT e arts. 96 e 100 do CTN.

Contexto da judicialização da contribuição previdenciária patronal

Em dezembro de 2017, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) definiu os contornos constitucionais da tributação da folha de pagamentos (art. 195, I, ‘a’, da CF) ao julgar o TEMA 20, sujeito a repercussão geral, não trazendo muitos esclarecimentos a respeito, tendo afirmado apenas e tão somente que (i) a CPP incide sobre a remuneração paga em contraprestação a um serviço prestado, (ii) a CPP incide sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, (iii) incide sobre

³ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁴

ganhos habituais, (iv) a CPP não incide sobre parcelas pagas a título de indenização e (v) a análise acerca da natureza jurídica de cada verba paga pelo empregador, se remuneratória ou indenizatória, é de cunho infraconstitucional.

Paralelamente a esse julgado do STF, que pouco acrescentou à pacificação do tema, existem também outros recursos acerca da temática em exame cuja repercussão geral já foi reconhecida ou não e outros tantos pendentes de julgamento de repercussão geral. Além disso, no plano infraconstitucional, há também diversas discussões no âmbito dos recursos repetitivos já julgadas ou pendentes de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”).

Em outras palavras, a controvérsia acerca da hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária é bastante discutida no Poder Judiciário e seu fim não parecer estar próximo.

Como adiantado, o presente estudo empírico buscou verificar, a partir dos processos eletrônicos⁵, quais os temas controvertidos que objetivam a erosão da base de cálculo da CPP e qual a quantidade de processos por tema, a fim de se qualificar e quantificar o tamanho desse contencioso judicial.

Fizemos pedidos de acesso à informação ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo recebido dados brutos da RFB e PGFN relativos ao período de 2015 a 2019, sem entrar no detalhamento de cada uma das teses tributárias tocantes à CPP. De sua parte, o CNJ recomendou que a pesquisa fosse feita junto aos Tribunais Regionais Federais (TRFs), o que já estava sendo feito por nós em paralelo.

Dos cinco TRFs pesquisados, não responderam ou não entregaram os dados solicitados os TRFs da Primeira e Segunda Região. Os TRFs da 3ª, 4ª e 5ª Regiões enviaram os dados consolidados até fevereiro de 2020 de acordo com as ordenações de classificação nacional disponíveis no sistema e-Proc.

Tratam-se de aproximadamente 30.000 (trinta mil) processos judiciais eletrônicos tratando da contribuição previdenciária patronal. Isso, como dito, sem

⁵⁵⁵ Aqui também foram considerados os processos físicos digitalizados que já tenham sido convertidos em processos eletrônicos.

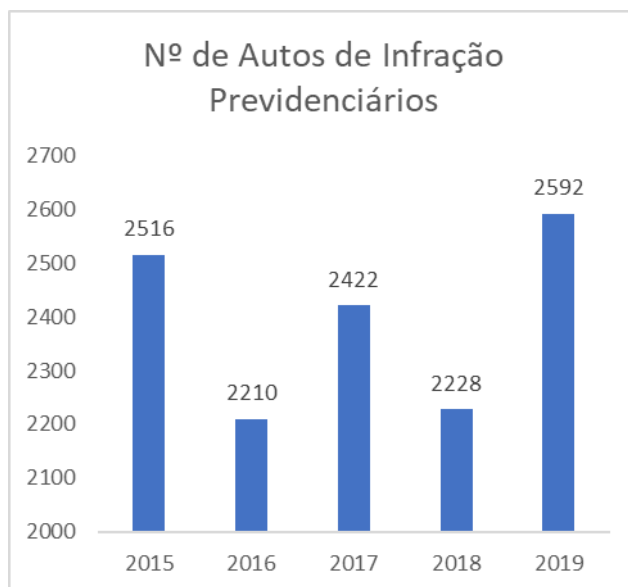
contar os processos judiciais físicos e também os processos judiciais eletrônicos⁶ envolvendo a contribuição para o SAT/RAT e as contribuições destinadas a outras entidades / terceiros, cujas discussões jurídicas em grande se assemelham àquelas travadas relativamente à CPP. É dizer, o contencioso da tributação da folha de pagamentos pode ser muito maior em quantidade de processos. Abaixo, os números totalizadores de acordo com as classificações de ação⁷ do eProc, sistema judicial eletrônico utilizado pelos referidos Tribunais.

TESE	TOTAL POR MATÉRIA	PERCENTUAL DA DISCUSSÃO
Contribuições Previdenciárias (geral)	5769	19,82%
Gratificação Natalina/13º Salário	394	1,35%
Indenização Trabalhista	494	1,70%
Reembolso auxílio-creche	44	0,15%
Contribuição sobre a folha de salários	12984	44,60%
Devolução de contribuições previdenciárias pagas além do teto	461	1,58%
1/3 de férias	8185	28,11%
Auxílio-Alimentação	165	0,57%
Custeio de Assistência Médica	45	0,15%
Hora Extra	232	0,80%
Salário-Maternidade	341	1,17%
Total	29114	100,00%

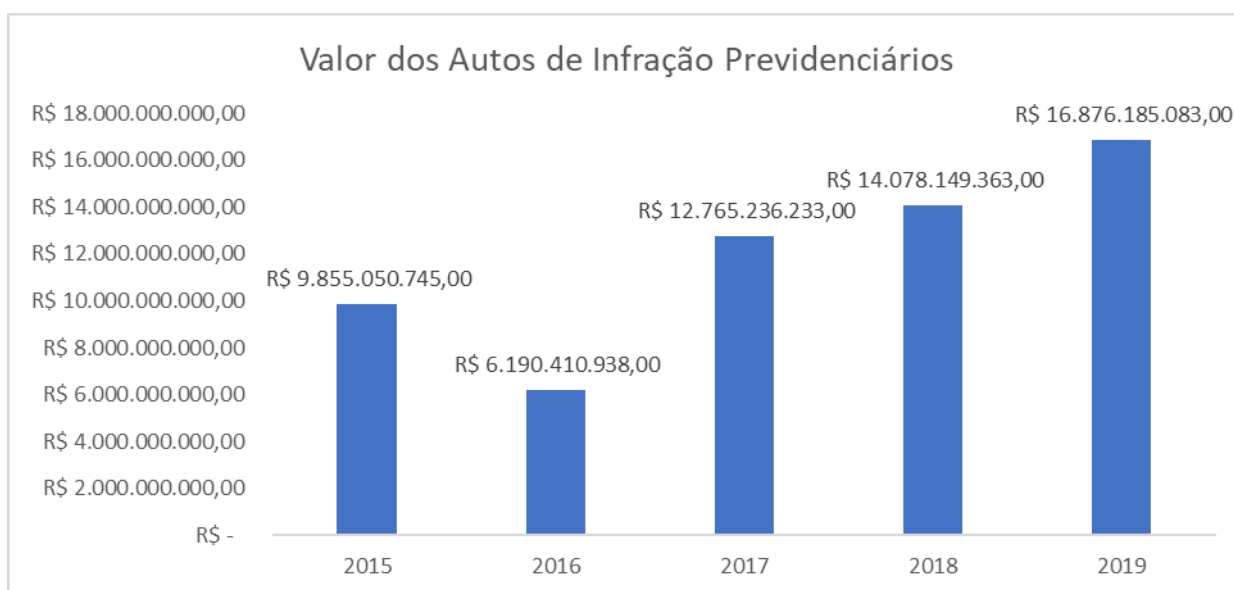
Da parte da RFB, verificamos no site do Ministério da Economia que entre os anos de 2015 a 2019 foram lavrados cerca de 12.000 (doze mil) autos de infração previdenciários relativos à CPP. Os números são ainda maiores se considerarmos que estão fora de cálculo também a contribuição para o SAT/RAT, a contribuição para outras entidades / terceiros, multas isoladas, a contribuição previdenciária a cargo do empregado não retida e/ou repassada, etc.. Confira-se:

⁶ Por opção de corte metodológico deixamos de tratar da contribuição para o SAT/RAT e das contribuições destinadas a outras entidades / terceiros (FNDE, INCRA e Sistema "S").

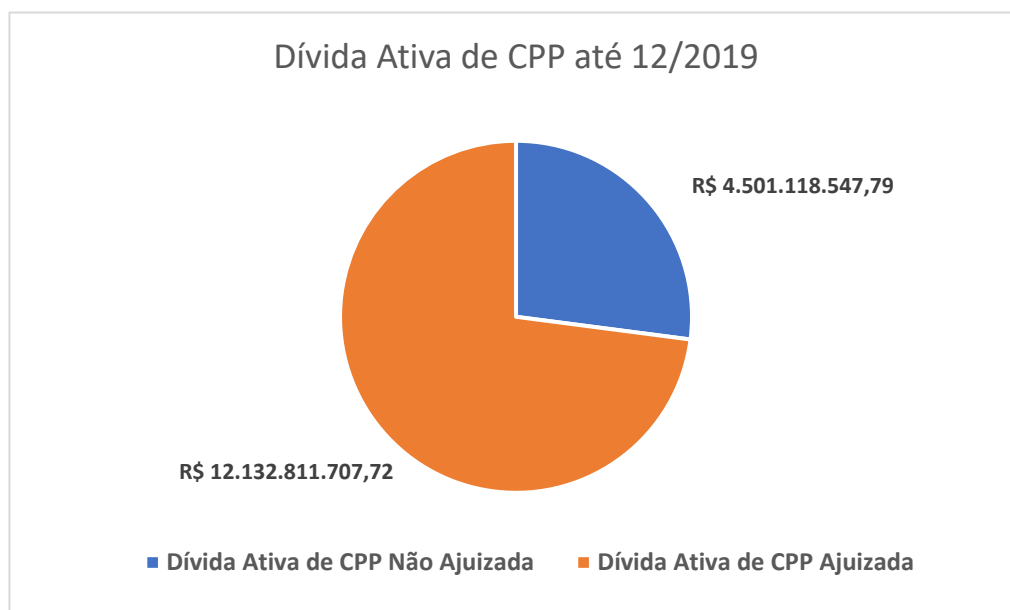
⁷ Quando a ação não está detalhada no em linha autônoma ela é classificada como Contribuição sobre a folha de salários ou Contribuições Previdenciárias.



Os valores dos autos de infração previdenciários relativos à contribuição previdenciária patronal também são bastante expressivos. Isso demonstra a importância do assunto, e, em nossa percepção, a dificuldade de clareza e compreensão da legislação tributário-previdenciária pelos contribuintes. Ademais, tais números revelam o risco de valores dessa monta ou até maiores deixarem de serem recolhidos, dentre outros motivos, pela complexidade da tributação da folha de pagamentos. Confira-se:



Por fim, o estoque da dívida ativa previdenciária acumulada até 12/2019 só da parte da CPP não ajuizada é de R\$ 4.501.118.547,79 (quatro bilhões, quinhentos e um milhões, cento e dezoito mil, quinhentos e quarenta e sete reais e setenta e nove centavos). Já a dívida ativa previdenciária acumulada de CPP ajuizada corresponde a R\$ 12.132.811.707,72 (doze bilhões, cento e trinta e dois milhões, oitocentos e onze mil, setecentos e sete reais e setenta e dois centavos). Veja-se gráfico abaixo:



Como visto pelos números apresentados, a CPP é tributo de grande importância para a arrecadação tributária federal e tem fundamental relevância diante da sua destinação constitucional aos cofres da Previdência Social.

Conclusão

Dito isso e considerando a atual conjuntura econômica agravada pela pandemia, bem como a proposta de reforma tributária encampada pelo Governo Federal tocante à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) que onerará sobremaneira o setor de prestação de serviços, não temos dúvida de que se fará necessário promover alguma desoneração na folha de pagamentos.

Nesse contexto, a ABAT se coloca inteiramente à disposição do Governo Federal para colaborar com estudos, pesquisas, conhecimento e dedicação da subcomissão de reforma da tributação da folha de pagamentos objetivando apoio na



estruturação de propostas legislativas para modificação da tributação da folha de pagamentos.