



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FLÁVIO BIONDO – 06/33496

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE VERBAS NÃO  
CONTRAPRESTACIONAIS

BRASÍLIA-DF

2011



FLÁVIO BIONDO

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE VERBAS NÃO  
CONTRAPRESTACIONAIS  
Com base na contribuição instituída pela Lei 8.212/art.22, I.

Monografia apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade de Brasília, como  
requisito parcial à obtenção do título de  
bacharel em Direito.

Orientador: Valcir Gassen.

BRASÍLIA-DF  
2011

---

FACULDADE DE DIREITO – UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FLÁVIO BIONDO

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE VERBAS NÃO  
CONTRAPRESTACIONAIS

Monografia aprovada em 11/07/2011 para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora:

---

Valcir Gassen – orientador  
Doutor em Direito

---

Rafael Barros  
Doutor em Direito

---

Fernando Acunha  
Mestre em Direito



## SUMÁRIO

Introdução .....	1
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, BREVE HISTÓRICO .....	3
1.1 A previdência social no Brasil.....	9
2. ALGUNS ELEMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ESSENCIAIS AO ESTUDO, O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ....	13
2.1 Elementos interpretativos que devem ser frisados .....	19
2.2 O peso do entendimento jurisprudencial.....	19
2.3 Alguns critérios de interpretação das leis tributárias.....	19
3. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO INCISO I, DO ART. 22 DA LEI 8.212/91....	21
3.1 Fatores que compõem as contribuições de seguridade social previdenciárias do empregador doméstico e das empresas. ....	23
3.2 Da relação de emprego e a Emenda Constitucional nº 20 .....	31
4. DA NÃO EXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO POTENCIAL OU EFETIVA DE SERVIÇOS.....	34
4.1 Do auxílio doença. ....	35
4.2 Do salário maternidade.....	37
4.3 Das férias (gozadas ou indenizadas) e do terço constitucional .....	41
4.4 Do Décimo-Terceiro (13º) Salário (Gratificação Natalina) .....	44
4.5 Do Aviso prévio indenizado .....	49
4.6 Do Vale-Transporte pago em dinheiro.....	51
5. DOS VALORES PAGOS POR MOTIVO DIVERSO DA RETRIBUIÇÃO DIRETA DO TRABALHO.....	55
5.1 Dos Adicionais .....	56
5.1.1 Horas-extras .....	57
5.1.2 Adicional noturno .....	58
5.1.3 Adicional de periculosidade .....	60
5.1.4 Adicional de insalubridade .....	61
5.1.5 Adicional de transferência.....	62
CONCLUSÃO.....	63
BIBLIOGRAFIA .....	66



## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem o objetivo de problematizar a incidência da contribuição previdenciária instituído pelo artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, com base na competência dada à União, pelo artigo 195, inciso I, alínea “a”, sobre determinadas verbas não contraprestacionais.

A contribuição patronal sobre os valores pagos em retribuição à prestação de serviços efetiva ou potencial representa, hoje, metade dos encargos totais que custeiam a seguridade social. Somam 20% do valor pago ao trabalhador, sendo que todos os outros encargos com o mesmo destino somam outros 20%.

Portanto, essa contribuição previdenciária é um grande peso tributário ao empreendedor e deve ser lida com cautela tendo em vista a enorme gama de verbas pagas ao trabalhador, com as mais diversas fontes, sendo que nem todas se dão em retribuição à prestação de serviço em si.

O grande questionamento da pesquisa recairá sobre a análise prática da incidência da contribuição patronal sobre: o período aquisitivo do auxílio-doença, sobre as férias gozadas, indenizadas e respectivo terço constitucional, sobre o salário maternidade, o aviso prévio indenizado, vale transporte pago em espécie, décimo terceiro salário (gratificação natalina), e sobre os adicionais de periculosidade, insalubridade, noturno e de transferência.

A norma tributária, devido às suas peculiaridades, exige aplicação rígida do texto normativo, e conforme será mostrado no corpo da monografia, tal contribuição é devida sobre o que se paga a título de retribuição de trabalho real ou potencial. Portanto o fator chave é a contraprestação direta do trabalho, o que irá gerar conclusões com base em dois raciocínios principais: verbas pagas sem que haja possível prestação de trabalho não exigem a contribuição patronal para a seguridade social, e, por outro lado, mesmo que haja prestação de serviço, se o pagamento não se dá em retribuição direta do trabalho, mas por fator diverso, com característica indenizatória, por exemplo, a contribuição também não deve incidir.

Para que o trabalho seja claro, em primeiro lugar será descrito, de forma breve, o cenário do sistema tributário e do sistema previdenciário brasileiro atual, que é custeado pela contribuição alvo da discussão. Será feito um panorama

da sistemática de cobrança da contribuição previdenciária patronal por meio de um apanhado histórico do sistema tributário e do sistema previdenciário.

Em seguida serão fornecidos elementos que irão compor a discussão e embasar o método interpretativo, que produzirá as conclusões, estando sempre presentes elementos de doutrina, dispositivos normativos (Constituição, Leis e instruções normativas), e posicionamentos jurisprudenciais.

Posteriormente, os capítulos 4 e 5 serão a parte principal do estudo, tendo em vista que neles serão descritos especificamente sobre quais fundamentos não deve incidir a contribuição patronal em relação a cada verba paga ao trabalhador.

Por fim, na conclusão será feito um breve apanhado das conclusões obtidas por meio da pesquisa.

## 1.O SISTEMA TRIBUTÁRIO, BREVE HISTÓRICO

Para que se possa compreender o impacto no desenvolvimento econômico da cobrança indevida de um tributo como o recolhimento da contribuição patronal para a Seguridade Social, primeiro temos que ter uma visão do nosso sistema tributário atual e da forma como foi construído.

Tendo como base a constituição, logicamente, o sistema tributário nacional teve como marcos de mudanças, a adoção de novos regimes constitucionais.

Inicialmente, a estrutura tributária, segundo GIAMBIAGI, era basicamente a mesma do Império desde a proclamação da república até 1930. A economia era basicamente agrícola e a principal fonte de receita pública era o comércio exterior, como prova disto, o imposto de importação chegou a representar 2/3 da receita total do setor público<sup>1</sup>.

O segundo momento do sistema tributário nacional foi introduzido pela constituição de 1891 que “introduziu o regime de separação de fontes tributárias, discriminando os impostos de competência exclusiva da União e dos estados.”<sup>2</sup> Assim a república foi tomando maior feição de república pela crescente autonomia dos entes federativos.

A divisão dos impostos ficou da seguinte forma:

Ao governo central couberam o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições relativas a seus correios e telégrafos. Além disso, tanto a União quanto os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.<sup>3</sup>

Apesar das mudanças o imposto de importação continuou sendo a maior fonte de receita tributária até 1934. Com a constituição de 1934, os impostos

---

<sup>1</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 246).

<sup>2</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 246).

<sup>3</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 246).

internos sobre produtos passaram a predominar. E as principais mudanças foram as seguintes:<sup>4</sup>

Os estados foram dotados de competência para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 1934, passaram a ter competência para decretar alguns tributos.

Já com a Constituição de 1937, a única alteração significativa do sistema tributário nacional, segundo GIAMBIANI, foi a perda da competência privativa dos estados para tributar o consumo de combustíveis de motor à explosão e dos municípios para tributar a renda das propriedades rurais.

A Constituição de 1946, por sua vez, tentou aumentar a receita dos municípios com a inclusão de dois novos impostos, o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões. Em segundo lugar, foi institucionalizado um sistema de transferência de impostos, dando outra dinâmica na repartição da renda entre as esferas de governo:

Este sistema foi reforçado pela Emenda Constitucional nº 5 do início da década de 1960 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou de 10% para 15% a participação dos mesmos no imposto de renda (IR).<sup>5</sup>

Em 1956, segundo GIAMBIANI, o Brasil deu os primeiros passos mais significativos em direção à tributação sobre o valor agregado, com a criação do imposto sobre o consumo. No início dos anos 1960 os impostos sobre o consumo, sobre vendas e consignações e sobre indústrias e profissões representavam 40% da receita total da União, 70% da receita total dos estados e 45% da receita total dos municípios.<sup>6</sup>

Em 1960 houve uma reforma do sistema tributário que envolvia dois objetivos principais, o de aumentar a capacidade de arrecadação do Estado visando a solucionar o problema do *déficit* fiscal e o de apoiar e estimular o crescimento econômico:

Com a reforma foi implantado um sistema tributário inovador, do ponto de vista administrativo e técnico, dotado de potencial

---

<sup>4</sup> GIAMBIANI (2011, p. 247).

<sup>5</sup> GIAMBIANI (2011, p. 247).

<sup>6</sup> GIAMBIANI (2011, p. 248).

para interferir na alocação de recursos da econômica e amplamente conectado às metas de política econômica traçadas em nível nacional.<sup>7</sup>

A reforma trouxe uma mudança da sistemática da arrecadação, priorizando a tributação sobre o valor agregado em detrimento da arrecadação em cascata, o que significou a adoção, segundo GIAMBIAGI, de um dos sistemas tributários mais modernos do mundo.

Além disso, houve uma racionalização do sistema tributário com a redução do número de tributos, uma reformulação dos mesmos e de sua partilha federativa; e a fundamentação de seus fatos geradores em conceitos econômicos ante o sistema anterior que recorria a conceitos jurídicos como “vendas e consignações”, “negócios” etc., o que produzia uma sobreposição de impostos e entraves à produção e à comercialização dos bens.<sup>8</sup>

Com a reformulação do sistema tributário, os impostos passaram a ser classificados em quatro categorias: impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e circulação de mercadorias, impostos únicos e receitas extraorçamentárias.

No grupo de receitas extraorçamentárias estão inseridas a contribuição do empregador para o fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS), e as contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre a folha salarial.

Apesar de instituir um sistema mais moderno, a reforma gerou, segundo GIAMBIAGI, um agravamento da falta de equidade e alto grau de centralização, resultando em um aumento acentuado da carga tributária brasileira: De 1946 a 1958, a carga tributária passou 13,8% a 18,7% do PIB; com a crise do início da década de 1960 a carga sofreu uma redução, chegando a atingir 15,8% do PIB. Com as mudanças geradas pela reforma, a carga tributária atingiu cerca de 35% do PIB, permanecendo nesse patamar no final dos anos 1960 e ao longo de toda a década de 1970. Apesar da recessão da década de 1980, a carga tributária manteve-se nesse nível:<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 248).

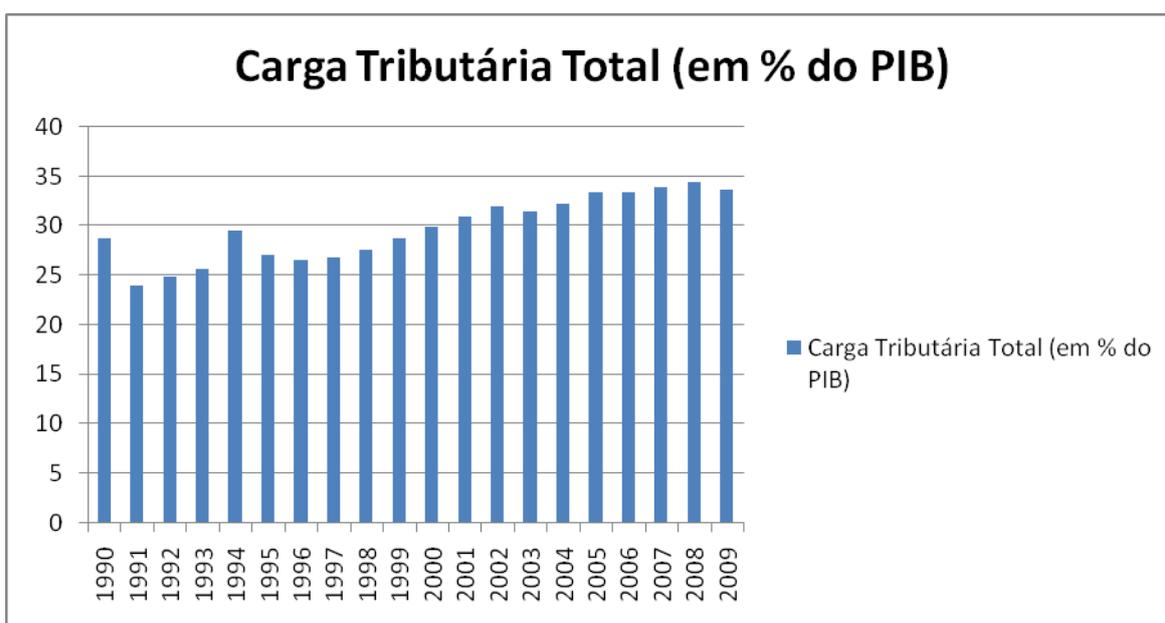
<sup>8</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 248).

<sup>9</sup> Vale esclarecer que o fato de a receita tributária representar uma parte significativa do PIB não é necessariamente um indicador de que a economia está experimentando uma má fase. Ao contrário, grosso modo, se a receita tributária está elevada significa que o país está produzindo e consumindo em grande escala tendo em vista que estas atividades geram repercussões diretas nas importações, exportações, circulação de produtos no ambiente doméstico, crescimento da renda, etc., que representa a maior parte das categorias de tributação mencionadas acima.

Sendo assim, apesar de algumas oscilações, a carga tributária brasileira tem apresentado uma tendência de crescimento ao longo do tempo, com destaque para dois períodos principais: o pós-reforma dos anos 1960, e o pós Plano Real.

Entretanto, a tendência à elevação da carga tributária ao longo dos anos 1990 e no século XXI decorreu principalmente do aumento da carga de impostos cumulativos, que, do ponto de vista econômico, são de pior qualidade, prejudicando o desempenho do setor produtivo.<sup>10</sup>

O seguinte gráfico ilustra a proporção do PIB composta de receita tributária:<sup>11</sup>



Com a dinâmica da Constituição atual, houve fortalecimento da federação que gerou aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios:

A ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios resultou em algumas mudanças fundamentais nas regras de tributação até então vigentes. Em primeiro lugar atribuiu-se competência a cada um dos estados para fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS, sucessor do ICM. Em segundo lugar, a União perdeu o direito - concedido pela Constituição anterior - de conceder isenções de impostos estaduais e municipais, além de passar a ser proibida de impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades subnacionais.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 253).

<sup>11</sup> Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB). Elaboração: Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica (MF/SPE).

<sup>12</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 260).

GIAMBIAGI aponta alguns problemas do nosso sistema tributário atual. Um deles é a carga tributária em si, já que, apesar de representar um ônus social para o desenvolvimento do país, torna-se algo de difícil sustentação tendo em vista o nível de renda médio do Brasil.

Comparando com outros países o Brasil tem carga tributária intermediária. As maiores cargas, superiores a 40% do PIB, são observadas em países europeus. Porém se excluirmos a parcela referente à previdência social chegamos a cargas muito próximas<sup>13</sup>.

O nosso sistema tributário, portanto, gera um problema direto: o da competitividade. Quando dois países competem no mercado externo, busca-se estipular bases tributárias similares, no sentido de que cada país taxa os produtos importados assim como os nacionais, ao mesmo tempo em que desonera as exportações do peso desses tributos:<sup>14</sup>

(...) quando um país tem, como o Brasil, uma estrutura tributária com forte presença de impostos cumulativos, não passíveis de desoneração plena, ele sofre um duplo problema, ao fabricar bens cujo preço está "inchado" por esses tributos, contrariamente ao que ocorre nos demais países. Primeiro, o produto nacional torna-se caro em face do similar importado. E segundo, esse mesmo produto, no mercado externo, enfrenta a concorrência de produtos sem essa carga tributária – em outras palavras, o país taxa suas exportações.

É possível ter uma idéia da situação competitiva em que se encontra o Brasil ao analisarmos sua recente disputa com o Paraguai por empresas exportadoras. Resenha publicada pelo Ministério da Fazenda mostra que muitos produtores estão buscando formas de reduzir custos para que seja possível a expansão dos negócios e essa redução pode se dar pela opção de produzir no exterior:<sup>15</sup>

Nelson Hubner, um dos diretores do Sindimetal do Paraná, diz que, "para serem mais competitivos", muitos empresários devem começar a buscar parcerias e abrir filiais em outros países. "Chegamos no limite de custos com impostos e logística", reclama.

Segundo artigo publicado pelo Ministério da Fazenda: <sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 262).

<sup>14</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 264).

<sup>15</sup> Fonte: Ministério da Fazenda. Em:

<http://www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica/MostraMateria.asp?page=&cod=698335>

<sup>16</sup> Idem.

(...) o Paraguai, que tem população de 6,3 milhões de habitantes, cresceu 14,5% em 2010, tem economia estável, localização estratégica, água, energia e a população mais jovem do continente - 74% com menos de 34 anos de idade. Comércio e serviços respondem por 56% do Produto Interno Bruto (PIB), seguido por agricultura (28%) - o Paraguai é o quarto maior exportador mundial de soja, cultura associada à presença de brasileiros. É a fatia de 13% da indústria que o país quer aumentar.

Tal índice de crescimento não se baseia em diferenças salariais dos trabalhadores, tendo em vista que:<sup>17</sup>

Todas as empresas do Paraguai apresentam o valor do salário mínimo logo na entrada, em folhas coladas em paredes e vidros: 1.507.484 guaranis, valor mais ou menos equivalente aos R\$ 545 do novo salário mínimo brasileiro. Os encargos sociais, no entanto, são menores -16,5% para o empresário e 9% para o empregado.

Portanto o que dá a vantagem competitiva, levando em consideração que o Brasil possui melhor infra-estrutura, é que a carga tributária no Paraguai faz com que qualquer desvantagem competitiva em relação ao Brasil seja superada:<sup>18</sup>

Não há FGTS nem contribuição sindical e as férias são mais curtas, de 12 dias para empregados com até cinco anos de registro, 18 dias para até dez anos e 30 dias para períodos superiores. Além disso, não há imposto de renda para pessoa física e, para as empresas, é de 10%. Para indústrias maquiladoras, o imposto de exportação é de 1%.

Uma forma de atenuar tal desvantagem competitiva sem modificar o sistema tributário é atuar sobre imprecisões da aplicação das leis tributárias brasileiras. A contribuição sobre os rendimentos contraprestacionais pagos pelos empregadores (Lei 8.212, art. 22, inc. I), ponto principal deste estudo, chegou a representar, nos últimos anos, 6% do PIB, conforme será mostrado no capítulo referente à Seguridade Social. Corrigir imprecisões e aplicar o que já ficou pacífico na jurisprudência pode acarretar um alívio significativo da carga tributária.

Segue um panorama da Seguridade Social no Brasil, e sua evolução que acarretou o grau de recolhimento de contribuições que chegou a representar os mencionados 6% do PIB.

---

<sup>17</sup> Fonte: Ministério da Fazenda. Em:

<http://www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica/MostraMateria.asp?cod=698336>

<sup>18</sup> Idem.

## 1.2 A previdência social no Brasil

SAMPAIO explica em poucas palavras a finalidade e surgimento da Previdência Social:<sup>19</sup>

A Previdência Social surgiu em face da impossibilidade do *laissez-faire* solucionar os riscos sociais decorrentes da acumulação capitalista como sistema utilizado para retirar o trabalhador da condição de mercadoria e resgatar sua dignidade humana.

No Brasil, o marco legal de uma instituição previdenciária foi a lei Eloy Chaves de 1923: “(...) o Brasil passou a contar com um marco legal que regulamentava a existência do que naqueles anos se chamava de “caixas de aposentadoria” (CAPs).”<sup>20</sup> O caso específico amparado pela lei era dos empregados de empresas ferroviárias. Posteriormente também foram amparados os trabalhadores portuários (1926), serviços telegráficos e radiotelegráficos (1930), de força, luz e bondes (1930), dos demais serviços públicos explorados ou concedidos pelo poder público (1931) etc. em 1937 havia 183 CAPs instaladas no Brasil.

O Estado assumiu a gestão de algumas novas instituições, escolhendo e nomeando seus presidentes, eram elas: Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs), dos marítimos, dos comerciários, dos bancários etc.<sup>21</sup> Portanto, ainda não havia uma unidade significativa que abarcava uma universalidade de trabalhadores na dimensão em que hoje podemos conceber, mas, já nesse período, a receita desses institutos tinha como base o salário dos empregados “segurados”.

A primeira tentativa de unificação desses institutos se deu no governo Vargas, em 1940, porém não foi bem sucedida. Somente em 1960, com a promulgação da lei orgânica da previdência social (LOPS), se uniformizaram os institutos. “Com a aprovação da lei, a cobertura previdenciária foi estendida aos empregadores e autônomos em geral.”<sup>22</sup>

Em 1966 criou-se o INPS, Instituto Nacional de Previdência Social, efetivando a uniformização do sistema previdenciário. Em 1971 a previdência social

---

<sup>19</sup> SAMPAIO (2007, p. 600).

<sup>20</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 280).

<sup>21</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 281).

<sup>22</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 281).

foi estendida aos trabalhadores rurais, em 1972 às empregadas domésticas. Neste período o sistema também passou a incorporar o seguro relacionado a acidentes de trabalho.

Em 1974 foi criado o Ministério de Previdência e Assistência Social:<sup>23</sup>

A criação desse Ministério foi um novo marco na evolução da previdência social brasileira. Nesse contexto, em 1977, o INPS foi desmembrado em três com o pagamento dos benefícios previdenciários e assistenciais; o Instituto de Administração da Previdência e Assistência Social (IAPAS), destinado a administrar e recolher os recursos do INPS; e o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS), criado com o fim de administrar o sistema de saúde. Ao mesmo tempo, a assistência, especificamente, as populações carente, ficou com a Legião Brasileira de Assistência (LBA).

Esses três institutos foram assimilados por outros órgãos do governo. Em 1988, a LBA foi deslocada para a “pasta de habitação e bem-estar social”; em 1990, o INPS foi refundido com o IAPAS, mudando o nome para INSS; e o INAMPS foi absorvido pelo Ministério da Saúde.

Com a Constituição Federal de 1988, GIAMBINI caracterizou o sistema previdenciário brasileiro como paternalista mencionando o fato de a palavra “direitos” vir mencionada no texto constitucional diversas vezes enquanto que a palavra “deveres” quase não consta no texto legal. Menciona o fato de a população estar envelhecendo e que a preocupação constitucional de conceder uma aposentadoria custeada pela sociedade gera a “crise da previdência social”.

Particularmente penso que não é necessário estar expresso a palavra “deveres” para um cidadão perceber que sempre está atrelado a uma gama de obrigações para que se possa desfrutar dos direitos garantidos pelo estado de direito. O fato de a população estar envelhecendo indica que o país está se desenvolvendo e que a qualidade de vida permite a uma parcela crescente da população alcançar uma idade avançada. Para lidar com esse quadro a Constituição estabeleceu um aumento de alíquotas de contribuição: atualmente essa alíquota é de 20% para os empregadores e entre 8% e 11% para os empregados a depender do nível salarial.

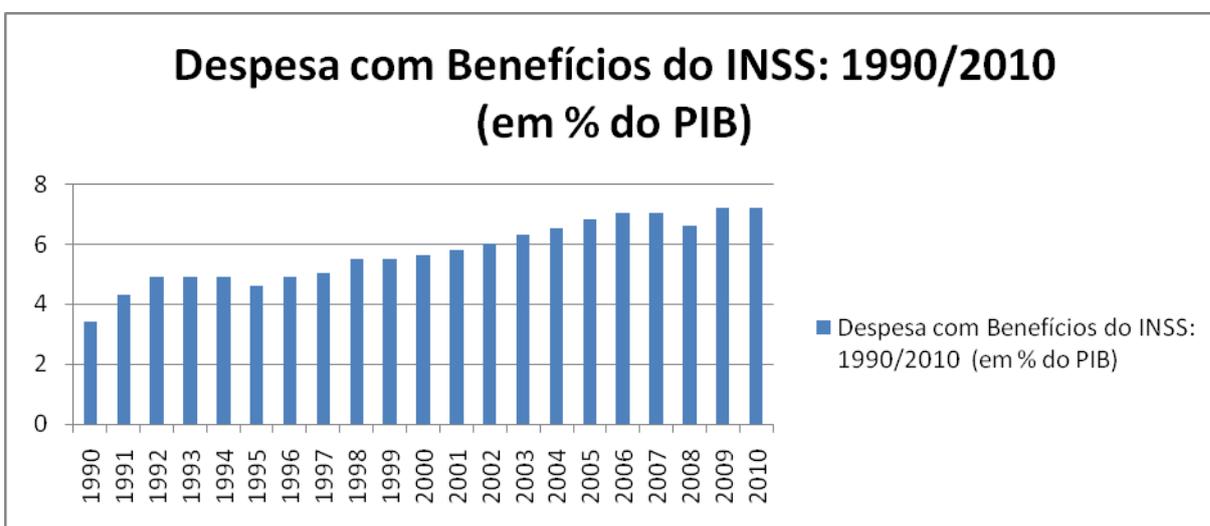
Em 1991 entraram em vigor as Leis 8.212 e 8213 que trouxeram, entre outras coisas, a definição de um piso de salário para todos os benefícios,

---

<sup>23</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 282).

desaparecendo assim a discriminação entre o piso da população rural e urbana; a correção de todos os salários de contribuição para o cômputo do salário de benefício; a extensão da aposentadoria proporcional para as mulheres e a redução de cinco anos da idade para a concessão de aposentadoria por velhice aos trabalhadores rurais<sup>24</sup>.

Este é o panorama do sistema previdenciário atual. Para se ter uma idéia melhor dos gastos nacionais referentes a seguridade social, segue abaixo o gráfico do percentual do PIB empregado em tais despesas no período de 1990/2000:<sup>25</sup>

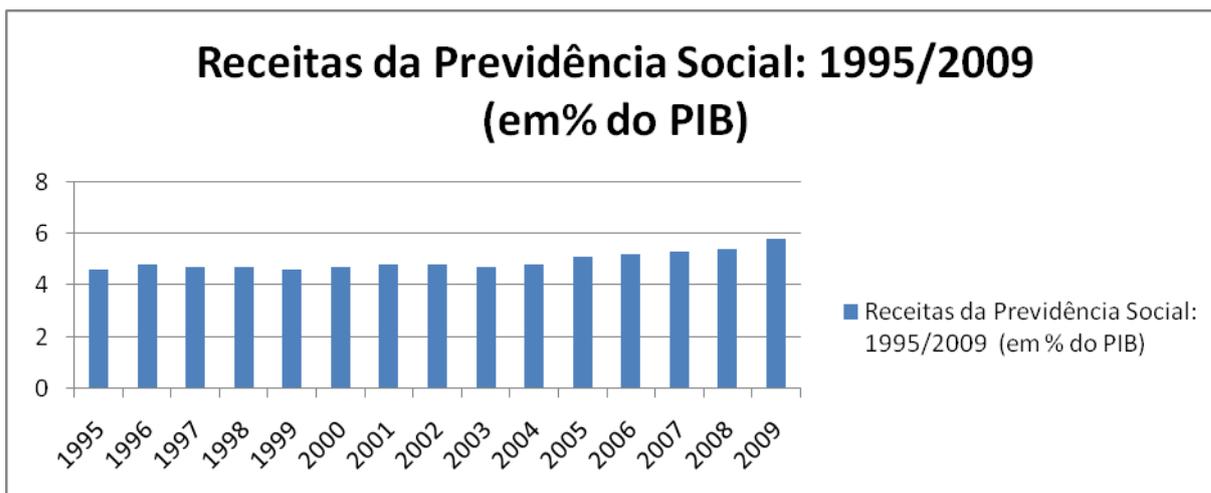


Ao comparar as despesas com a receita da Previdência Social temos um *déficit* desde 1996 que chegou a atingir 1,4% do PIB em 2009:<sup>26</sup>

<sup>24</sup> GIAMBIAGI (2011, p. 284).

<sup>25</sup> Fonte: Ministério da Previdência Social.

<sup>26</sup> Fonte: Ministério da Previdência Social.



Tais despesas têm o seguinte papel social nas palavras do próprio Ministério da Previdência Social:<sup>27</sup>

A Previdência Social é o seguro social para a pessoa que contribui. É uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados. A renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão.

Cabe ressaltar que, além do elemento de solidariedade social, o sistema previdenciário deve ser desprovido de lucros:<sup>28</sup>

É instrumento para realização da proteção o modelo dos seguros, destes se diferenciando, em razão do caráter compulsório, da pluralidade de fontes de receita, da desproporção entre contribuição e risco e da ausência de lucro. Assim, como em qualquer seguro, é imprescindível que a Previdência Social esteja baseada em equilíbrio financeiro.

Assim é necessário ter em mente o fato de a ausência de lucros ser inerente ao sistema de Previdência Social ao analisar os gráficos que relacionam a receita obtida e os gastos efetuados fornecidos pelo IBGE. Não há, portanto, um mal funcionamento do sistema mesmo que a receita esteja um pouco abaixo dos gastos nos últimos anos, manter a equidade perfeita entre os dois elementos é quase

<sup>27</sup> Fonte: Ministério da Previdência Social no seguinte endereço eletrônico:  
<http://www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=33>

<sup>28</sup> SAMPAIO (2007, p. 600).

impossível, mas a proximidade entre os dois índices indica um funcionamento razoável do sistema tributário.

Feito o panorama da Seguridade Social no Brasil, é necessário elucidar elementos de Direito Tributário presentes na cobrança das contribuições que nos permitem entender o funcionamento do custeio dos benefícios.

## 2. ALGUNS ELEMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ESSENCIAIS AO ESTUDO, O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

O direito positivo é o conjunto de normas que forma a ordenação jurídica de um estado.

A fonte do direito por excelência é a lei. Ela veicula a vontade do estado. A constituição, lei magna, expressa a vontade do poder constituinte, o poder de criar e estruturar o estado.

ATALIBA, dispõe sobre a organização básica de normas da seguinte forma:<sup>29</sup>

O Estado expressa a sua vontade por meio da lei, de forma inovadora e inaugural.

As formas de expressão do direito, portanto, podem ser:

Lei constitucional;

Lei ordinária; e secundariamente abaixo destas.

O regulamento.

As formas (ou modos) de expressão do direito (vontade coercitiva do estado) são chamadas fontes formais do direito.

No Brasil a atividade tributária é instituída primeiramente na Constituição Federal, que traz os princípios que norteiam sua cobrança e instituição.

ATALIBA faz importante consideração sobre as formas válidas de instituição de tributos que serão retomadas no embate entre instruções normativas da Receita Federal e a Lei que instituiu o respectivo tributo.<sup>30</sup>

A lei (em sentido formal) é a manifestação solene da vontade do estado. A vontade de tributar, fundada na faculdade tributária do poder público – exercida, no Brasil pela união, pelos estados e pelos municípios – só pode expressar-se idoneamente por meio de lei (por exigência constitucional).

Se o poder público expressá-la por meio de outros veículos (regulamentos, instruções normativas, portarias, etc.), não valerá a manifestação. Só a lei nos revela qual a vontade do estado, principalmente nesta matéria.

Sendo o tributo, de uma forma genérica, uma transferência compulsória de riquezas ao Estado, tem natureza invasiva, agride de certa forma o patrimônio do

---

<sup>29</sup> ATALIBA (1969, p.107).

<sup>30</sup> ATALIBA (1969, p.108).

cidadão, portanto a lei deve ser lida de forma rígida. A caracterização legal de tributo consta no artigo 3º do CTN<sup>31</sup>:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Interpretando o artigo terceiro temos que tributo é uma obrigação que nasce independente da vontade dos sujeitos envolvidos, por um lado não há a necessidade de um dos sujeitos de determinada relação querer transferir riqueza diretamente ao Estado, da mesma forma que não há a possibilidade de o Estado se negar a receber o tributo quando devido.

ATALIBA, ao dispor sobre o conceito de tributo, faz uma diferenciação metodológica: tributo como objeto da obrigação tributária, “o conteúdo das normas tributárias, essencialmente é uma ordem ou comando para que se entregue ao estado certa soma de dinheiro.”<sup>32</sup> e tributo como uma categoria do Direito, onde não há possibilidade de construção conceitual com elementos “pré-jurídicos”: “tributo, para o Direito, é coisa diversa do tributo como conceito de outras ciências”<sup>33</sup>

Ao se tratar do conceito de tributo e suas aplicações, é necessário, portanto, ter em mente sempre seus dois componentes, o aspecto jurídico, definido no ordenamento com base em premissas legais, e o aspecto prático de “conteúdo da norma tributária” significando um comando para que se entregue determinada soma de dinheiro ao ente estatal.

Retomando a análise do artigo 3º do CTN, levantam-se três características importantes do tributo: ser prestação pecuniária, compulsória e não derivada de ato ilícito.

Ser prestação pecuniária significa que parte do patrimônio do cidadão, expresso em moeda, deve ser pago ao Estado. A quantificação legal de determinado tributo deve ser expressa em valores da moeda corrente nacional, mesmo que a obrigação tributária possa ser extinta por outra forma que não a entrega de pecúnia.

Compulsório significa que não cabe ao cidadão decidir se deve ou não participar da relação tributária, não é possível que o cidadão escolha não desfrutar

---

<sup>31</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>32</sup> ATALIBA (1995, p. 22).

<sup>33</sup> Iden.

de determinada atividade provida pelo Estado para que não pague o tributo que a financia.

E o fato de não derivar de ato ilícito significa que mesmo que o cidadão aja da forma estritamente permitida, respeitando o ordenamento jurídico como um todo, pode ter seu direito de propriedade abalado. O tributo não é, de forma alguma, uma penalidade, caso contrário, poder-se-ia confundir tributo com multa, cuja definição envolve diretamente a punição de ato ilícito. Também vale ressaltar que o tributo não pode ser confundido com responsabilidade civil, que gira em torno do ressarcimento de um dano gerado a uma pessoa em sentido amplo. Portanto o tributo não pode ter, como fato gerador, ato ilícito ou conduta danosa.

São esses os fatores principais que determinam que a sistemática das normas tributárias devam ser lidas de forma rígida. Por um lado, a agressão ao direito de propriedade tem que ser contrabalanceado com benefícios para a coletividade como um todo, sem deixar margem alguma para o agente fiscal para atuar de forma discricionária sobre o patrimônio do cidadão. Por outro lado, o valor arrecadado na forma de tributo é essencial para o funcionamento do Estado e para provisão de elementos básicos para o convívio em sociedade, não permitindo, da mesma forma, que o agente fiscal possa agir de forma discricionária ao aplicar normas benéficas ao contribuinte, como ao analisar o quadro de imunidades tributárias. Daí nasce o princípio da legalidade estrita. Já que a consequência da imposição tributária gera um embate em relação ao direito de propriedade, as normas tributárias devem ser lidas de forma restritiva, conforma preleciona ATALIBA:<sup>34</sup>

(...) a tributação limita e condiciona a liberdade e a propriedade, bens e valores fundamentais do homem, que só podem sofrer ônus, restrição ou gravames –isto é princípio constitucional entre nós- mediante lei.

Sendo a tributação uma forma de transferência forçada de bens patrimoniais dos súditos ao estado, não poderia fundar-se senão na lei. Da mesma forma a restrição à liberdade em que ela (tributação) sempre implica, só na lei pode se conter.

Criar um tributo consiste, por isso, em descrever legislativamente as hipóteses que dão nascimento às obrigações tributárias in concreto. Logo, a lei, ao criar o tributo, deve estabelecer: que fatos dão origem à obrigação tributária, quem pagará o tributo e seu montante (...)

---

<sup>34</sup> ATALIBA (1969, p.109).

Portanto, aqui está a se falar de um princípio da legalidade que se difere do princípio da legalidade comum, como o lido em direito administrativo:

(...) Quando se refere tal princípio à matéria tributária fala-se em estrita legalidade e não, simplesmente, em legalidade. Distinguem-se, entretanto, quanto à intensidade da qualidade, os princípios da legalidade de ação administrativa e o da estrita legalidade da tributação.

De fato PIETRO ao dispor sobre os rumos do direito e tratar do princípio da legalidade administrativa, abre margem à discricionariedade, onde o agente tem que tomar a decisão mais benéfica ao interesse coletivo entre duas ou mais possíveis.<sup>35</sup>

Ives Gandra, outro célebre representante da doutrina clássica também se refere ao princípio da legalidade estrita, porém sob a nomenclatura de princípio da legalidade única:<sup>36</sup>

Dir-se-á que o referido princípio é comum também a toda legislação ordinária do Estado. Verdade incontestada. Aquilo que, entretanto, distingue o princípio da legalidade tributária, isto é, aquele aplicável à norma tributária e ao seu elemento de mais densa relevância, que é a obrigação fiscal, é que tal princípio implica a existência de reserva absoluta da lei, sendo, no dizer de Hamilton Dias de Souza, de estrita legalidade. Não admite uma reserva relativa, não pressupõe a outorga de alternativas exegéticas para o pólo da relação tributária de maior força por detentor de direito subjetivo imposto ao pólo mais fraco, que deve prestar o dever jurídico de pagar a prestação pecuniária, a qual não teve o poder de discutir.

Vale ressaltar a exigência explícita, no trecho citado acima, sobre a reserva absoluta de Lei, o que significa que a Lei Tributária não permite que haja espaço para atuação discricionária, emprestando termo de Direito Administrativo, portanto o doutrinador clássico também realiza a distinção entre o princípio da legalidade que rege o agente administrativo e o princípio da legalidade estrita ou única:<sup>37</sup>

A essencial distinção reside em que – se nosso sistema jurídico assegura que só se é obrigado a fazer ou não fazer em virtude de lei – a natureza da ação administrativa do poder público exige a prática de inúmeros e variados atos singulares, em mil e uma matérias, onde muitas vezes é necessário conferir ao agente público o critério para decidir por agir, abster-se e,

---

<sup>35</sup> PIETRO (2007, p. 27).

<sup>36</sup> MARTINS (1983, p.187).

<sup>37</sup> MARTINS (1983, p.112-113).

ainda, conceder-lhe na hipótese positiva, a faculdade de optar por diversas possibilidades - ou pelo menos, duas.

(...) Já a matéria tributária tem campo bem mais restrito – circunstanciado, mesmo – e interfere diretamente com dois dos mais caros dos direitos individuais: a liberdade e a prosperidade.

Neste setor, portanto, nenhuma margem de discricão – menos ainda de arbítrio – pode ser deixada ao agente administrativo, aqui chamado de agente fiscal.

Se é a constituição que garante a liberdade e a prosperidade, e se também assegura que só na forma da lei serão elas restringidas, à lei e só a ela é lícito dispor sobre o substancial, nesta matéria.

Neste setor, portanto, nenhuma margem de discricão – menos ainda de arbítrio – pode ser deixada ao agente administrativo, aqui chamado de agente fiscal.

Portanto<sup>38</sup>:

O agente fiscal deve observar todos os critérios legais, não lhe sendo reservada qualquer esfera de liberdade, para optar por coisa alguma além do estritamente previsto em lei. Não se lhe dá oportunidade de desenvolver considerações de conveniência e oportunidade.

É necessário deixar claro os contornos do princípio da legalidade estrita, tendo em vista que seus efeitos sobre o intérprete e agentes fiscais irão estar presentes constantemente na análise principal do estudo sobre a incidência da contribuição patronal para a Seguridade Social.

## 2.1 Elementos interpretativos que devem ser frisados

Na interpretação do Direito Tributário, portanto, primeiramente há que se observar as balizas impostas pelo Constituição Federal. Conforme preleciona ATALIBA:<sup>39</sup>

Como todos os ramos do direito, o tributário subordina-se visceralmente ao direito constitucional. Nele encontra diretrizes, critérios e princípios informativos essenciais. O trato de quase todas as questões concretas de direito tributário, principalmente no Brasil – dada a feição rígida do sistema constitucional tributário – exige, como preliminar, exame de aspectos constitucionais.

---

<sup>38</sup> MARTINS (1983, p.113).

<sup>39</sup> ATALIBA (1969 p.130).

O autor CASSONE, ao analisar a importância da interpretação dada pelo STF das normas constitucionais em direito tributário, chega a utilizar a denominação de “O moderno direito constitucional jurisprudencial”. Porém há que agir com cautela quando lança-se mão de tal terminologia tendo em vista que a atividade judiciária como um todo não cria regras, não inova no campo legal, somente determina a melhor interpretação ao solucionar conflitos e problema de compatibilidade vertical entre as normas.

Entende-se por Direito constitucional jurisprudencial o direito tal como interpretado pelo STF, tendo em vista que cabe à Suprema Corte dizer a última palavra em matéria constitucional.<sup>40</sup>

Portanto é de vital importância expor o entendimento jurisprudencial, sobretudo da Suprema Corte sobre os pontos controversos e analisar sua fundamentação como será feito em momento próprio.

#### 2.1.1 Alguns critérios de interpretação das leis tributárias.

Posteriormente, ao ser dada a interpretação dos dispositivos que regulam o recolhimento da contribuição à Seguridade Social, será feita uma análise desses critérios de interpretação das leis tributárias para que se verifique a correção das conclusões.

##### A) Gramatical.

O critério gramatical de interpretação busca descobrir qual o sentido que a língua portuguesa confere aos vocábulos e expressões, sem perder de vista o aspecto “jurídico-tributário”.<sup>41</sup>

É a primeira fase de interpretação que pode sofrer modificações posteriores. Segundo REALE:<sup>42</sup>

O primeiro dever do intérprete é analisar o dispositivo legal para captar o seu pleno valor expressional. A lei é uma declaração da vontade do legislador e, portanto, deve ser reproduzida com exatidão e fidelidade. Para isto, muitas vezes

---

<sup>40</sup> CASSONE (2004, p. 150).

<sup>41</sup> CASSONE (2004, p. 367).

<sup>42</sup> REALE (1991, p. 275).

é necessário indagar do exato sentido de um vocábulo ou do valor das proposições do ponto de vista sintático.

Sendo o Direito um fenômeno lingüístico, a análise do que é disposto, em primeiro lugar, pelas normas interpretativas da linguagem em si devem sempre estar presentes no exercício hermenêutico, sobretudo em Direito Tributário. Porém nunca deve ser um exercício isolado, significando sempre um primeiro passo no procedimento interpretativo.

## B) Lógico

O critério lógico de interpretação consiste na análise da relação do dispositivo com o sistema jurídico como um todo a começar pelos outros elementos da própria norma em análise. Conforme preleciona REALE:<sup>43</sup>

Após essa perquirição filológica, impõe-se um trabalho lógico, pois nenhum dispositivo está separado dos demais. Cada artigo de lei situa-se num capítulo ou num título e seu valor depende de sua colocação sistemática.

A interpretação de determinado dispositivo nunca deve levar a conclusões absurdas, então o passo da proposição lógica deve ser sempre tomado para corrigir eventuais deslizes interpretativos.

## C) Teleológico ou finalístico

O critério teleológico de interpretação leva em consideração a finalidade a que a lei visou a atingir.<sup>44</sup>

Ao levar em consideração a finalidade da norma há que se ter cuidado para não adentrar no campo legislativo. Não é possível desvendar com exatidão o que o legislador teve em mente ao redigir a norma, mesmo porque a dinâmica social sobre a qual a norma é aplicada gera uma mudança gradual na forma interpretativa. Mas o critério teleológico ajuda na obtenção da melhor interpretação, não devendo ser o único nem determinante critério a ser levado em conta.

## D) Sistemático

---

<sup>43</sup> REALE (1991, p. 275).

<sup>44</sup> CASSONE (2004, p. 377).

Ao se analisar um determinado ordenamento jurídico é possível traçar divisas doutrinárias que separam algumas áreas do direito consideradas autônomas, como é o caso do direito tributário, o qual deve respeitar uma sistemática de “funcionamento”. Ao se interpretar um determinado dispositivo isolado, há que se verificar seu papel dentro do sistema jurídico no qual está inserto e avaliar se a interpretação dada ao mesmo não causa uma anomalia interpretativa. Segundo CASSONE:<sup>45</sup>

O método sistemático de interpretação das leis leva em consideração o significado da norma dentro do “sistema jurídico”, e tem recebido da doutrina as mais diversas significações, pelo fato de que cada autor visualiza esse método de ângulo diferente, (...)

Enfatize-se que o dispositivo de norma tributária deve ser analisado não somente sob uma perspectiva tributária, mas levando em conta o ordenamento jurídico como um todo.

E) Em dúvida, contra ou a favor do fisco?

Em direito tributário não há esse norte interpretativo como existente em outras áreas do direito, como no caso do Direito Penal onde a doutrina lança mão por diversas vezes da orientação: *in dubio*, pró réu. Ou como há em Direito do Trabalho, a orientação: *in dubio*, pró empregado, ao presumir ser este o lado frágil da relação trabalhista. Porém mesmo nesses sistemas há momentos em que esta orientação não proporciona a conclusão mais de acordo com o sistema jurídico.

Portanto:

Obviamente, não deve prevalecer nem uma forma de interpretação, nem outra, em vista que, para o Direito, embora possa existir mais de uma interpretação, todas razoáveis, somente uma haverá de prevalecer, aquela que mantém irrestrita conformidade com a lei e com a Constituição.<sup>46</sup>

Há casos, como os que serão analisados, onde, para verificar a adequação da lei à Constituição é necessário, ainda, lançar mão dos princípios que norteiam o sistema tributário e suas peculiaridades.

---

<sup>45</sup> CASSONE (2004, p. 380).

<sup>46</sup> CASSONE (2004, p. 403).

De posse dos elementos interpretativos e conceitos de Direito Tributário que nortearão o estudo, é possível entrar de forma direta na contribuição patronal para a Seguridade Social

### 3. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO INCISO I, DO ART. 22 DA LEI 8.212/91

Feitas as considerações preliminares, é possível entrar agora no tipo tributário principal objeto de análise nessa pesquisa.

Há mais de uma contribuição sobre os pagamentos pela prestação de serviços por empregados ou avulsos, que incidem simultaneamente, além de contribuições substitutivas<sup>47</sup>:

Ademais a carga tributária sobre a folha de salários não se restringe às contribuições previdenciárias de 20% e à parcela variável de 1% a 3% (SAT), envolvendo, ainda, dentre outras, as contribuições a terceiros (2,5% (e.g.: SESI/SENAI), 0,3% (SEBRAE), 2,5% (salário-educação) e 0,2% (INCRA) e a própria contribuição retida dos empregados, de até 11% sobre o salário de contribuição). Temos assim, aproximadamente 28% a ser recolhido pela empresa como contribuinte e até 11% a ser recolhido mediante retenção, totalizando quase 40% sobre a folha, sendo que, em alguns casos, posse inclusive extrapolar esse patamar.

A principal contribuição previdenciária a cargo da empresa, portanto, é a de 20% sobre o total da remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos. E é esta tributação o ponto alvo deste estudo.

Instituída pela Lei 8.212/91, em seu artigo 22, inciso I:

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 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.

Primeiro ao se contrapor esse dispositivo com o artigo 195, inciso I, alínea a, da Constituição, fica claro que, enquanto que a lei constitucional se refere à

---

<sup>47</sup> PAULSEN (2010, p.121).

remuneração “paga ou creditada”, a Lei 8.212/91 estipula como base econômica a remuneração “paga, creditada ou devida”, assim:<sup>48</sup>

Não tem suporte válido o lançamento e a cobrança de contribuição sobre remuneração tida pelos auditores fiscais como “devida” constante do art. 22, I, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99

Em seguida, ao se analisar a expressão “total das remunerações”, é preciso ter em conta que o artigo 195, I, a, da Constituição trata de “rendimentos do trabalho” e que o próprio artigo 22, I, da Lei 8.212/91 restringe as remunerações àquelas “destinadas a retribuir o trabalho”. Portanto a contribuição é devida sobre serviços efetivamente ou potencialmente prestados. Ou seja, se houve a realização de serviço em troca de remuneração de qualquer natureza, ou se o trabalhador está à disposição de um tomador de serviços, a contribuição destinada à Seguridade Social, a cargo da empresa, deve incidir.

PAULSEN, a esse respeito diz que:

Verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho não compõem, pois, a base de cálculo da contribuição.

Esta é a interpretação lógica do dispositivo, consolidada pela Receita Federal do Brasil em sua Instrução Normativa RFB nº 971, de 13.11.2009, publicada no DOU de 17.11.2009:

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal: (...)

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho; (...)

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos: (...)

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurador empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço; (...)

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e

---

<sup>48</sup> PAULSEN (2010, p.122).

trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, destinadas 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 empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa; (...)

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - 20% (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 lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57; (...)

O Supremo Tribunal Federal também já se pronunciou de forma a consagrar o entendimento de que a contribuição previdenciária em questão deve incidir sobre valores pagos com o intuito de retribuir o trabalho efetivo ou potencial, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 1.659-6, que apreciou a constitucionalidade das Medidas Provisórias 1.523-13 e 1596-14.

Essas medidas provisórias procuravam incluir ao fato econômico de incidência, os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, dando a seguinte redação ao §2º do artigo 22 da lei 8.212/91:

Art. 22. (...)

§ 2º. Para fins desta Lei, integram a remuneração os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 28." (...)

As medidas provisórias visavam a ampliar, portanto, a hipótese de incidência do disposto no artigo 195, I, da Constituição Federal, já transcrito. No julgamento da ADIN o Supremo Tribunal Federal tomou o seguinte posicionamento:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. (...)

Relevância da fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade do § 2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 na redação dada pela Medida Provisória 1.523-13 e mantida pela Medida Provisória 1.596-14. Ocorrência do requisito da conveniência da suspensão de sua eficácia

Suspensão do processo desta ação quanto às alíneas “d” e “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 na redação mantida pela Medida Provisória 1.523-13, de 23.10.97. Liminar deferida para suspender a eficácia “ex nunc”, do § 2º do artigo 22 da mesma Lei na redação dada pela Medida Provisória 1.596-14, de 10.11.97.<sup>49</sup>

O voto do relator, Ministro MOREIRA ALVES, no sentido de não se admitir a redação pretendida pelas medidas provisórias em questão, há que se destacar o seguinte trecho:

(...)

“2. Resta a examinar, portanto, agora, o pedido de liminar no tocante à argüição de inconstitucionalidade do § 2º do artigo 22 da Lei 8.212/91 na redação mantida pela Medida Provisória 1.596-14.

Passo a fazê-lo.

Quanto a esse parágrafo, que diz respeito a parcelas que integram a base de cálculo da contribuição, a cargo das empresas destinadas à seguridade social, o exame de sua inconstitucionalidade para o efeito de concessão, ou não, de liminar, deve fazer-se à luz da orientação majoritária desta Corte, a partir do julgamento do RE 166.772, no sentido de que, na expressão “folha de salário” utilizada no artigo 195, I, da Constituição, salário não é qualquer pagamento, mas o que, como tal, o é em sentido técnico, distinguindo-se da remuneração em geral, por ser esta gênero de que aquele é espécie.”

(...)

Após o resultado da ADIN, o legislador concretizou o entendimento do Supremo Tribunal Federal e a alteração do § 2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 restou expressamente rejeitada quando da conversão da MP 1596-14 na Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1.997.

### 3.1 fatores que compõem as contribuições de seguridade social previdenciárias do empregador doméstico e das empresas

Em primeiro lugar, há controvérsias sobre o sujeito passivo da relação tributária em questão. É importante que se faça um pequeno aprofundamento sobre quem recai a obrigação de pagar a contribuição destinada à seguridade social.

---

<sup>49</sup> STF Pleno, v.u. j. 27.11.1997, DJ de 08.05.1998

O texto do inciso I, artigo 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº20/98, indica o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada como sujeitos passivos em potencial:

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

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

A emenda modificou a redação original do dispositivo: “I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, faturamento e lucro.” Redação que gerou discussões sobre a possibilidade de quaisquer empresas, ainda que não empregadoras, como empresas individuais e por quotas de responsabilidade limitada que não tivessem empregados contratados, serem contribuintes em potencial.

Segundo a legislação trabalhista mencionada por PAULSEN, empregadores são: “pessoas físicas ou jurídicas que empregam, ou seja, que assalariam empregados.”<sup>50</sup> Antes da Emenda Constitucional, o STF, em sede de julgamento de Recurso Extraordinário se pronunciou a respeito:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGÊNCIA.

1.O enunciado do art.195, caput, da CF/88 ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade’ revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo ‘empregador’ constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes: RE 335.256-AgR. 2. Agravo regimental Improvido.<sup>51</sup>

A Suprema Corte deu tal interpretação sistemática, levando em conta a topologia do dispositivo e o contexto onde estava inserido, não incorrendo em modificação do texto constitucional, apenas dando a interpretação correta ao termo “empregador” para que o inciso esteja em conformidade com o *caput* do artigo.

---

<sup>50</sup> PAULSEN (2010, p.109).

<sup>51</sup> STF. 2ª Turma. ARegRE 249.841/PR, rel. Min. Ellen Gracie, mar/06

Porém a 4ª turma do Tribunal Regional Federal demonstrou entendimento diverso:

TRIBUTÁRIO. ART. 195-I DA CF/88. EMPRESA SEM EMPREGADOS. CSSL. EC 20/98.

1. Inexigível, por empresa sem empregado, as contribuições sociais sobre o lucro e sobre o faturamento, por ausência da qualidade de 'empregadora' conceito que não se confunde com o de 'empresa'.

2. Com a alteração do artigo 195 da Constituição efetuada pela EC 20, de 16-12-98, as empresas sem empregados passam a contribuir para a Seguridade Social.

3. Apelação parcialmente provida.<sup>52</sup>

Portanto o Tribunal Regional Federal adotava interpretação diversa da apontada pela Suprema Corte em julgamento posterior, porém após a EC nº 20 não há mais essa discussão:<sup>53</sup>

Atualmente, com a redação atribuída ao art. 195, I, pela EC nº20/98, é expressa a possibilidade de atribuição não apenas dos empregadores, mas de quaisquer empresas e, inclusiva, de entidades que venham a ser equiparadas a empresas.

Outro parâmetro legal para a conceituação de empresa é o artigo 966, do Código Civil, que trata do empresário de forma ampla como “profissional que exerce atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços”:

LIVRO II – DO DIREITO DE EMPRESA

TÍTULO I – DO EMPRESÁRIO

CAPÍTULO I – DA CARACTERIZAÇÃO E DA INSCRIÇÃO

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

A Lei 8.212/91 que trata diretamente da Seguridade Social, em seu artigo 15 conceitua empresa e arrola as pessoas que devem ser consideradas equiparadas a empresa para efeito de recolhimento de contribuições de seguridade.

Art. 15. Considera-se:

I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins

<sup>52</sup> TRF 4ª Região. 1ª Turma. Unânime, AC 2000.04.01.050220-8/PR. Rel. Juiz Federal Sérgio R. Tejada Garcia, junho/2003.

<sup>53</sup> PAULSEN (2010, p.110).

lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;  
 II – empregador doméstico – a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.  
 Parágrafo único. 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.<sup>54</sup>

O artigo 195, inciso I da CF, após identificar os potenciais contribuintes, arrola os fatos econômicos passíveis de serem tributados a título de contribuição de seguridade social.

Segundo PAULSEN, a redação original desse dispositivo elegia genericamente os fatos econômicos tributáveis como sendo a folha de salários, o faturamento e o lucro. A EC nº20/98 deu tratamento individualizado, ampliando de certa maneira o alcance do dispositivo, ao dar a seguinte redação à alínea “a” do dispositivo:

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;

A expressão “folha de salários” era alargada pelo artigo 201, §4º, da CF/88, para fins de cálculo das contribuições. A EC nº20/98 reenumerou o §4º para §11 e deu a seguinte redação:

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

Tal redação extrapola o conceito de salário, abrangendo os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. A incidência, portanto, não se limita mais à instituição sobre a folha de salários, alcançando outras remunerações por trabalho prestado, “não necessariamente salário e não necessariamente em função da relação de emprego”:<sup>55</sup>

Assim, também as remunerações a sócios-diretores (pró-labore), autônomos, avulsos e, inclusive, a remuneração prestada por municípios aos agentes políticos (prefeitos e

<sup>54</sup> Redação dada pela Lei nº 9.876/99.

<sup>55</sup> PAULSEN (2010, p.110).

vereadores), estão sujeitas a serem tributadas como contribuição ordinária ou nominada de custeio da seguridade social, ou seja, como contribuição já prevista no art. 195, I, a, da CF, capaz de instituição mediante simples lei ordinária.

Mas há limites claros a serem respeitados. A referência na norma a “rendimentos de trabalho” afasta a possibilidade de o legislador infra-constitucional fazer incidir a contribuição sobre verbas não contraprestacionais:<sup>56</sup>

É afastada, na redação atual, a possibilidade de o legislador fazer incidir a contribuição sobre verbas indenizatórias. Assim, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que compensem despesa real, não podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Assim, o que pode ser objeto da tributação é a remuneração “paga ou creditada” conforme consta no dispositivo constitucional em questão<sup>57</sup>.

Pagamento é o valor prestado ao trabalhador seja em espécie, seja mediante depósito em conta corrente, ou mesmo in natura, como utilidades. Creditamento é o lançamento contábil a crédito do trabalhador. Não se pode confundir a remuneração paga ou creditada com a que eventualmente seja devida, mas que não foi sequer formalizada em favor do trabalhador.

Portanto, para PAULSEN, não somente é necessário que haja remuneração, mas também que haja o lançamento contábil formal, o “creditamento”.

PAULSEN ainda aponta que o pagamento deve abranger salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, à pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício. Não estando abrangidas as pessoas jurídicas neste pólo da relação.

Entretanto, o próprio autor cita a argüição de inconstitucionalidade que recaiu sobre a Lei 9.876/99, que instituiu contribuição a cargo das empresas tomadoras de serviço de cooperativas de trabalho, de 15% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços. Tal argüição restou rejeitada:<sup>58</sup>

O incidente, contudo, restou rejeitado pela Corte Especial, em agosto de 2003, ao argumento de que se tratava de pagamentos aos cooperados, através da cooperativa.

---

<sup>56</sup> PAULSEN (2010, p.112).

<sup>57</sup> PAULSEN (2010, p.113).

<sup>58</sup> PAULSEN (2010, p.114).

Portanto, para nosso ordenamento, entra no fato gerador eleito pela lei o pagamento à pessoa jurídica, de acordo com a jurisprudência pátria.

### 3.2 Da relação de emprego e a Emenda Constitucional nº 20

Após a emenda constitucional nº 20, a relação de emprego deixou de ser pré-requisito para configuração da hipótese de incidência em questão, já que a contribuição patronal à seguridade social passou a incidir sobre o que for pago em retribuição ao trabalho, seja ele realizado por trabalhador empregado ou avulso. Anteriormente a redação envolvia o termo “salário” o que pré-supunha a relação de emprego, porém é de vital importância ter em mente os elementos da relação de emprego, já que o ponto principal da discussão recairá sobre proventos como férias gozadas, vale-transporte, concessão de auxílio doença, salário-maternidade, adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno, etc. e todos esses proventos são pagos pelo empregador ao empregado, portanto a relação de emprego deve estar presente.

A relação de emprego, conforme a doutrina moderna, envolve cinco elementos fundamentais: a pessoalidade, a onerosidade, a subordinação, a duração contínua ou não eventual e a não assunção pelo prestador do serviço dos riscos da atividade do tomador do serviço.<sup>59</sup>

O elemento da pessoalidade se refere à especificidade do trabalhador que irá oferecer o serviço. A relação de emprego será específica entre empregador e empregado, de acordo com MARTINEZ.<sup>60</sup>

(...) somente uma específica pessoa física, e nenhuma outra em seu lugar, pode prestar o serviço ajustado. Assim, toda vez que se verificar que, contratualmente, um trabalhador pode ser substituído por outro no exercício de suas atividades, não estaremos no campo dos contratos de emprego, mas sim de qualquer outro tipo de ajuste contratual.

Para que se configure a relação de emprego, outro elemento que deve estar presente é a onerosidade. Aqui a doutrina faz uma importante diferenciação

---

<sup>59</sup> MARTINEZ, (2010, p. 112).

<sup>60</sup> MARTINEZ, (2010, p. 112).

entre atividade em sentido estrito e atividade de trabalho. No trabalho sempre haverá remuneração, já as atividades em sentido estrito são regidas por leis específicas como a Lei n. 9.608/98, que rege os contratos de estágio e de serviço voluntário.

De acordo com MARTINEZ:

(...) o “trabalho” tem por meta a subsistência humana, enquanto que as demais “atividades em sentido estrito” têm outros objetivos, sendo de destacar aqui a busca da experiência profissional (...).

A Consolidação Das Leis Trabalhistas (CLT) traz a definição de empregado em seu artigo terceiro, como sendo toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Portanto o elemento da onerosidade fica explicitamente mencionado pelo texto legal.

O terceiro elemento que deve ser mencionado é o da duração não eventual ou contínua da relação entre empregado e empregador.

A CLT, ainda no artigo terceiro, ressalta que a atividade prestada pelo empregado não pode ser eventual, vale dizer que a eventualidade da prestação deriva da não previsibilidade da repetição, conforme preleciona MARTINEZ:

(...) se alguém contrata um lavador de carros quando estaciona nas proximidades da praia, e depois de completado o serviço, não há qualquer previsão acerca de sua repetição pode-se dizer que este trabalhador revelou-se como um eventual.

O serviço prestado em caráter não eventual é definido no §4º, artigo 9º do Decreto nº. 3.048/99: “Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.”

Outro elemento é o da subordinação. Há um tomador de quem parte a vontade de contratar determinada pessoa para realizar um serviço pré-determinado. MARTINEZ define subordinação da seguinte forma:<sup>61</sup>

A subordinação é, então, evidenciada na medida em que o tomador dos serviços (e não o prestador, como acontece no trabalho autônomo) define o tempo e o modo de execução daquilo que foi contratado.

---

<sup>61</sup> MARTINEZ, (2010, p. 115).

O último elemento que deve ser mencionado para a caracterização da relação de emprego é a não assunção dos riscos, pelo prestador de serviços, da atividade patronal.

O empregado, segundo MARTINEZ, e conforme se pode depreender do texto legal, não assume os riscos da atividade desenvolvida pelo empregador, estando alheio a qualquer dificuldade financeira ou econômica deste ou do seu empreendimento.<sup>62</sup>

Concluindo este capítulo, estes são os elementos que compõem a contribuição patronal em tela, agora resta esclarecer os aspectos das verbas sobre as quais a contribuição irá incidir. As verbas que seguem serão agrupadas em duas categorias, verbas pagas em momento em que não há prestação de serviço possível e, posteriormente, serão discutidas as verbas pagas em um momento em que de fato há prestação de serviço, porém não são obtidas em retribuição a ele, mas por fator diverso.

---

<sup>62</sup> MARTINEZ, (2010, p. 113).

#### 4. DA NÃO EXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO POTENCIAL OU EFETIVA DE SERVIÇOS

Tendo em vista o que já foi dito a respeito das peculiaridades do sistema tributário, e da importância do princípio da estrita legalidade sobre a leitura rigorosa e estrita dos dispositivos que compõem esse sistema, ainda é necessária a elucidação do termo prestação potencial efetiva ou, como a lei se refere a este quadro em algumas ocasiões, “estar à disposição do empregador”.

É possível encontrar o termo “posto à disposição”, ou “utilização potencial” em direito tributário, quando se falar da cobrança de taxas. De acordo com o disposto no artigo 79 do CTN, e conforme preleciona CASSONE, a potencialidade se dá quando, sendo de utilização compulsória, o serviço público é posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento<sup>63</sup>.

O que significa que um serviço é realizado, e o contribuinte não necessariamente o utiliza, porém o fato de estar à disposição significa dispêndio por parte do provedor e recai, via de regra, sobre serviços essenciais à manutenção de infra-estrutura urbana, o que justifica a cobrança.

Tal conceito é instituído pelo artigo 145 da Constituição Federal, em seu inciso II: “utilização potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, postos à disposição do contribuinte”. Ou seja, liga-se a idéia de prestação potencial com estar à disposição.

Essa é a leitura que o Direito Tributário tem do termo. Porém este termo estará intimamente ligado a conceitos de Direito do Trabalho que definem os conceitos das verbas controvertidas que compõem esse estudo.

Em direito do trabalho, quando se calcula as horas de trabalho do empregado, “estar à disposição” significa que o trabalhador, devido à necessidade de deslocamento entre sua residência e o trabalho, já se encontra envolvido com a prestação de serviço, mesmo que ainda não esteja no ambiente de trabalho realizando o serviço para o qual foi contratado. O empregado está efetuando tal deslocamento em razão do trabalho, são horas que têm que ser dedicadas a esse propósito, por motivo de trabalho.

---

<sup>63</sup> CASSONE (2009, p. 63).

Portanto, em uma leitura que alinhe os conceitos de Direito tributário, constitucional e de Direito do Trabalho que serão inerentes à discussão que se segue, há que se ter em consideração elementos essenciais como “estar à disposição” e a “realização de serviço” em função de um tomador sendo indiferente a existência de contrato de emprego.

#### 4.1 Do auxílio doença.

A Lei nº 8.213/91 dispõe sobre o auxílio doença da seguinte forma:

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (...)

§ 3º - Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral.

Art. 86. O auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem seqüelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia. (...)

§ 2º - O auxílio-acidente será devido a partir do dia seguinte ao da cessação do auxílio-doença, independentemente de qualquer remuneração ou rendimento auferido pelo acidentado, vedada sua acumulação com qualquer aposentadoria.

Assim, é requisito para a obtenção do benefício de auxílio-doença previdenciário a impossibilidade de prestação do serviço que o trabalhador exerce habitualmente, por mais de 15 (quinze dias consecutivos).

Não importa à discussão, a natureza dos proventos recebidos pelo trabalhador em tal momento, mas sim o fato de não haver a possibilidade de prestação de serviço, não incidindo, portanto, na hipótese de cobrança da contribuição para Seguridade Social por parte do empregador, já que não há prestação de serviço efetiva nem potencial.

Porém, de forma errônea, a receita federal, aplicando o disposto no fim do artigo 3º do CTN que dispõe que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, exige o recolhimento da contribuição em pauta,

se valendo da expressão “salário” contida na parte final do § 3º do artigo 60 supra transcrito.

De fato a Lei Orgânica da Seguridade Social, em seu artigo 22, inciso I, que dispõe sobre o valor do benefício diz que a incidência se dá sobre “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”.

Porém, o trabalhador doente ou acidentado não está prestando serviço algum, nem de modo efetivo, nem de forma potencial, o que retira o presente quadro da hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, é indiferente a denominação que se dê a este pagamento, ou a natureza que lhe queira atribuir, o que é relevante é a não prestação de serviço potencial ou concreto, portanto o recolhimento da contribuição tributária não corresponde ao determinado pela lei.

A esse respeito, consolidando este entendimento tendo em vista a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - OMISSÃO - ERRO MATERIAL - OCORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-DOENÇA - ADICIONAL NOTURNO - TERÇO DE FÉRIAS - DECRETO 6.727, DE 2009 - INCIDÊNCIA IMEDIATA - COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO CONTRIBUINTE.

1. Os embargos de declaração prestam-se a suprir omissão, contradição e obscuridade, além de erro material consubstanciado na consideração de premissa fática inexistente.

2. Acolhimento parcial dos embargos para enfrentamento das questões relativas à incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio-doença, adicional noturno e terço de férias, bem como quanto à eficácia do Decreto 6.727/2009, que exclui do salário-de-contribuição o aviso prévio indenizado.

3. Não incide contribuição previdenciária sobre os primeiros quinze dias de afastamento do obreiro. Precedentes.

4. A incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional noturno foi decidida à luz de preceitos constitucionais, o que afasta a competência do Superior Tribunal de Justiça.

5. Não incide contribuição previdenciária sobre o terço de férias. Precedentes.

6. Embargos de declaração acolhidos em parte para conhecer em parte do recurso especial e nessa parte dar-lhe parcial provimento para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros quinze dias de afastamento do obreiro e sobre o terço constitucional de férias.

(EDcl nos EDcl no REsp 1103731/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010) (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O STJ pacificou o entendimento de que não incide Contribuição Previdenciária sobre a verba paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, porquanto não constitui salário.

2. Recurso Especial provido.

(REsp 1181405/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 06/04/2010)

Curial destacar-se que o entendimento esposado nos acórdãos supra - a despeito de tratarem especificamente da não-incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas pela empresa na hipótese de afastamento do funcionário doente ou acidentado -, estende-se, claramente, ao salário-maternidade, férias e adicional de férias de 1/3, invocando-se aqui a máxima "*ubi eadem ratio ibi idem jus*".

Apesar de o entendimento, acima esposado, tratar de alguns conceitos de direito trabalhista que não pertencem a esta etapa da discussão, fica claro o posicionamento do STJ defendendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre o período aquisitivo de 15 (quinze) dias do auxílio doença, nos quais o empregado se encontra afastado de suas funções costumeiras.

#### 4.2 Do salário maternidade

O benefício do salário-maternidade é tratado diretamente pela lei 8.213/91, em seu artigo 71 da seguinte forma:<sup>64</sup>

Art. 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade.

Com a evolução do conceito de família, para assimilar as diversas formas de constituição de família cada vez mais comuns, como pela adoção, o

<sup>64</sup> Redação dada pela Lei 10.710, de 5.8.2003.

legislador foi obrigado a estender o benefício em tela, criando inserindo o artigo 71-A na Lei 8213/91: <sup>65</sup>

Art. 71-A. À segurada da Previdência Social que adotar ou obtiver guarda judicial para fins de adoção de criança é devido salário-maternidade pelo período de 120 (cento e vinte) dias, se a criança tiver até 1(um) ano de idade, de 60 (sessenta) dias, se a criança tiver entre 1 (um) e 4 (quatro) anos de idade, e de 30 (trinta) dias, se a criança tiver de 4 (quatro) a 8 (oito) anos de idade.

Da situação fática, também se pode inferir que, no período em que a pessoa segurada faz *jus* ao salário-maternidade, não há a possibilidade de prestação de serviço, portanto a trabalhadora não se encontra à disposição do empregador, tampouco está realizando algum trabalho de forma efetiva visto que há diversos períodos mínimos de afastamento remunerado estipulados nos dispositivos citados, dentro dos quais não há possibilidade de o empregador exigir qualquer prestação de serviço.

A leitura do artigo 28, §2º, da Lei 8.212/91, cominado com o artigo 20 da mesma lei pode gerar a interpretação equivocada ao eleger o salário maternidade como base de cálculo para a contribuição previdenciária patronal:

Art. 28 (...)

§2º. O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
até 249,80	8,00
de 249,81 até 416,33	9,00
de 416,34 até 832,66	11,00

Ao equiparar o salário maternidade à salário de contribuição e estipular a alíquota de cobrança de contribuição previdenciária pode se ter a impressão de que a contribuição patronal deva incidir, porém tal equívoco é facilmente solucionado ao analisar os dispositivos legais tendo em vista a diferença entre a contribuição

<sup>65</sup> Dispositivo incluído pela Lei 10.421, de 15.4.2002.

patronal, devida pelo empregador, e a contribuição dos empregados, que envolvem distintas competências tributárias, fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e hipóteses de incidência.

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13.11.2009 (IN RFB 971/09) publicada no DOU de 17.11.2009, estatui acerca da contribuição do empregado que:

Art. 54. A base de cálculo da contribuição social previdenciária dos segurados do RGPS é o salário-de-contribuição, observados os limites mínimo e máximo. (...)

Art. 63. A contribuição social previdenciária dos segurados empregados, empregado doméstico e trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da alíquota de 8% (oito por cento), 9% (nove por cento) ou 11% (onze por cento) sobre o seu salário-de-contribuição, de acordo com a faixa salarial constante da tabela publicada periodicamente pelo MPS e pelo MF, observado o disposto nos incisos I e III do § 2º do art. 78. (...)

Tendo em vista o que já foi dito a respeito do período aquisitivo do auxílio-doença, não há que se discutir sobre a nomenclatura dada pelo dispositivo legal para o benefício pago pela previdência social, para que incida a contribuição sobre o benefício. O que importa para a caracterização do fato gerador é o fato de que o trabalhador não está exercendo nenhuma contraprestação efetiva ou potencial ao empregador.

Tal argumento é embasado também pelo entendimento da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Quinta Região:<sup>66</sup>

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE. PRETENSÃO À EXIGÊNCIA DO INSS CONTRA O EMPREGADOR. ART. 71, DA LEI N. 8213/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 9876/99.

É razoável o entendimento de que não incidem as contribuições previdenciárias a cargo do empregador sobre o valor do salário maternidade devido às seguradas mães pelo INSS.

É irrelevante para emprestar natureza ao instituto a denominação que lhe é atribuída, daí porque o salário maternidade, despeito do nome, não constitui salário, donde não ensejar cobrança das contribuições previdenciárias a cargo do empregador. (...)

Porém, a Receita Federal do Brasil redigiu uma instrução normativa regulamento que consta no § 1º do artigo 57, IN RFB 971/09 dispondo: “O salário-

---

<sup>66</sup> AI n. 2001.05.00.047834-4, Rel. Des. Fed. PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA, v.u., j. 18.05.2002.

maternidade pago à segurada empregada é base de cálculo para as contribuições sociais da empresa.”

Tal previsão legal não existe conforme os dispositivos legais já mencionados. A determinação da base de cálculo para a contribuição da empresa significa criar nova contribuição por meio de instrução normativa.

Reconhecer validade à uma instrução normativa em contrariedade à Lei é contra os preceitos mais básicos da ciência jurídica, conforme é possível depreender da lição de ATALIBA sobre fontes do direito tributário:<sup>67</sup>

O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas que forma a ordenação jurídica de um estado.

A fonte do direito por excelência é a lei. Ela veicula a vontade do estado. A constituição, lei magna, expressa a vontade do poder constituinte, o poder de criar e estruturar o estado.

Esta expressa a sua vontade por meio da lei, de forma inovadora e inaugural.

As formas de expressão do direito, portanto, podem ser:

Lei constitucional;

Lei ordinária; e secundariamente abaixo destas.

O regulamento.

As formas (ou modos) de expressão do direito (vontade coercitiva do estado) são chamadas fontes formais do direito.

A lei é a única que pode inovar em matéria tributária, respeitando os ditames constitucionais:

A lei (em sentido formal) é a manifestação solene da vontade do estado. A vontade de tributar, fundada na faculdade tributária do poder público – exercida, no Brasil pela união, pelos estados e pelos municípios – só pode expressar-se idoneamente por meio de lei (por exigência constitucional).

Se o poder público expressá-la por meio de outros veículos (regulamentos, instruções normativas, portarias, etc.), não valerá a manifestação. Só a lei nos revela qual a vontade do estado, principalmente nesta matéria.

Vale dizer que as portarias e instruções e regulamentos não podem, também na visão da doutrina clássica, inovar em matéria tributária, criando ou ampliando tributos.

Portanto, não há que se aplicar as referidas instruções normativas sobre o salário maternidade, não incidindo a contribuição previdenciária constante do art. 22, I, Da Lei 8.212/91 já que o salário-maternidade é um benefício custeado pela Previdência Social, não integrando a folha de salários para efeito de

---

<sup>67</sup> ATALIBA (1969, p.107-108).

contribuição social do empregador, razão por que também não deve integrar a base de cálculo da contribuição social.

#### 4.3 Das férias (gozadas ou indenizadas) e do terço constitucional

O direito às férias está assegurado pelo artigo 7º, XVII, da Constituição Federal, no capítulo intitulado Dos Direitos Sociais:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)  
XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal

De acordo com a definição de MARTINEZ, as férias podem ser conceituadas como: <sup>68</sup>

(...) um intervalo anual de descanso, garantido constitucionalmente como direito social e outorgado exclusivamente aos trabalhadores exercentes de atividades por conta alheia (empregados, inclusive domésticos, trabalhadores avulsos e servidores ocupantes de cargo público). Trata-se, portanto, de um direito restrito apenas aos trabalhadores e servidores públicos porque seu custeio cabe ao tomador dos serviços.

O direito social às férias é estendido aos servidores públicos por força do disposto no §3º do artigo 39 da Constituição Federal. Porém para o debate sobre a incidência ou não de contribuição previdenciária de que trata esta dissertação, importante é o descanso anual referente aos trabalhadores exercentes de atividades por conta alheia, sendo estes empregadores sob regime privado.

O que caracteriza o direito ao descanso anual é a existência de um vínculo empregatício entre um tomador de serviços e seu prestador, onde, durante um período a cada ano, não há possibilidade de prestação de serviço potencial ou efetivo. MARTINEZ chega a se referir às férias como sendo uma interrupção do contrato de trabalho: “É, em última análise, um período de interrupção do contrato de emprego.”<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> MARTINEZ (2010, p. 315).

<sup>69</sup> MARTINEZ, (2010, p. 454).

A interrupção do contrato de trabalho, *strictu sensu* não existe, visto que o vínculo persiste, porém o autor articula suas idéias justamente de forma a demonstrar quão flagrante é a impossibilidade de caracterizar o período de férias como período à disposição do empregador.

A Lei 8.212, em seu artigo 28 §9º, exclui as férias indenizadas e o respectivo terço constitucional do salário-de-contribuição:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

Com base neste dispositivo, a Receita Federal lançou o seguinte dispositivo infra-legal. Contido na IN RFB 971/09:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos: (...)

III - em relação à empresa:

i) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista; (...)

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes: (...)

§ 8º A remuneração adicional de férias, de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal, integra a base de cálculo, no mês a que ela se referir, mesmo quando paga antecipadamente na forma da legislação trabalhista. (...)

O dispositivo faz uma ressalva quanto à possibilidade de contrariedade à norma legal, neste caso devendo prevalecer, logicamente, a lei, já que é contra as normas básicas de Direito, a possibilidade de uma Instrução normativa extrapolar a hipótese tributária, conforme já foi ilustrado doutrinariamente no item que tratou do salário maternidade.

A hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal, bem como sua base de cálculo, se referem exclusivamente aos valores pagos pelo empregador, com o intuito de retribuir um trabalho efetivo ou potencial, onde não se encaixa a situação dos funcionários em gozo de férias. Apesar do artigo 28, §9º, da Lei 8.212 não enquadrar as férias gozadas e seu respectivo terço constitucional como salário de contribuição, não há maior importância na discussão sobre a

natureza do provento em questão, seja de salário-de-contribuição ou de qualquer outro tipo, para se caracterizar a hipótese de incidência.

No que se refere ao adicional constitucional de 1/3 (terço) de férias, a jurisprudência dos Tribunais Superiores também é pacífica quanto a não incidência da contribuição previdenciária patronal, conforme se pode observar:

TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO. INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA PACIFICADA NO STJ E NO STF. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na linha de orientação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, revendo seu posicionamento, firmou compreensão segundo a qual não incide contribuição previdenciária sobre "o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória por não se incorporar à remuneração do servidor para fins de aposentadoria (Pet 7.296/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 10/11/09).
2. A alegação de ofensa ao princípio da solidariedade, não suscitada nas razões do incidente de uniformização jurisprudencial, constitui inovação recursal, incabível em agravo regimental.
3. Agravo regimental improvido.<sup>70</sup>

INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NATUREZA JURÍDICA.

1. O terço constitucional de férias tem natureza indenizatória e, portanto, não integra a base de incidência da contribuição previdenciária.
2. Precedente da Primeira Seção (Pet nº 7.296/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 10/11/2009).
3. Incidente improvido.  
(Pet 7.522/SE, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/04/2010, DJe 12/05/2010)

(TRF da 5ª Região, AC nº 8.627 / CE, 03ª Turma, Des. GERALDO APOLIANO, DJ. 19.01.2010)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. FÉRIAS. ADICIONAL DE 1/3 (UM TERÇO) DE FÉRIAS. SALÁRIO-

---

<sup>70</sup> AgRg na Pet 7.207/PE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 15/09/2010.

MATERNIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO.  
INCIDÊNCIA DOS LIMITES PERCENTUAIS DAS LEIS 9.032 E  
9.129/95.

(...)

2. Os valores pagos a título de auxílio-doença, auxílio-acidente e férias gozadas não ostentam natureza salarial, eis que são pagos em períodos nos quais não há prestação de serviços por parte do trabalhador, devendo, pois, serem excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. O salário-maternidade é um benefício custeado pela Previdência Social, não integrando a folha de salários para efeito de contribuição social do empregador, razão por que também não deve integrar a base de cálculo da contribuição social.

(...)

11. Apelação da Fazenda Nacional e Remessa Necessária improvidas. Apelação do Impetrante provida, em parte, para o fim de reconhecer ser indevida a incidência da Contribuição Previdenciária (parcela patronal) também sobre as verbas referentes ao salário-maternidade, às férias e ao respectivo adicional de 1/3 (um terço) (...) <sup>71</sup>

Portanto, sob a égide do princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, inc. I), os valores pagos em função de férias gozadas, férias indenizadas e sobre seu respectivo terço constitucional não se submetem à hipótese de incidência eleita pelo legislador para fins de exigência da contribuição previdenciária devida pelas empresas, qual seja, a prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

#### 4.4 Do Décimo-Terceiro (13º) Salário (Gratificação Natalina)

A discussão a respeito da incidência da contribuição patronal sobre décimo terceiro salário esteve estagnada no sentido de ser devida a contribuição com base na Súmula 688 do Supremo Tribunal Federal (STF), que dispõe: “É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário”. <sup>72</sup>

Os julgados que embasaram a redação da súmula têm caráter similar, portanto expõe-se o primeiro dos julgados: <sup>73</sup>

<sup>71</sup> TRF da 5ª Região, AC nº 8.627 / CE, 03ª Turma, Des. GERALDO APOLIANO, DJ. 19.01.2010.

<sup>72</sup> Sessão Plenária de 24.09.2003, DJ de 9, 10 e 13.10.2003

<sup>73</sup> Como base para a elaboração desta súmula foram analisados os seguintes precedentes: AgR em AI 208.569-6/DF (DJ de 12.06.1998), RE 208.911-7/PR (DJ de 30.10.1998), RE 210.622-4/RS (DJ de 13.11.1998), AgR em RE 213.956-4/RS (DJ de 12.11.1999), AgR em RE 228.487-5/SP (DJ de

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO N.  
208.569-6 DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. MOREIRA ALVES

AGRAVANTE: BRASLO PRODUTOS DE CARNE LTDA.

ADVOGADOS: ÂNGELA BORDIM MARTINELLI E  
OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL –  
INSS

ADVOGADO: PAULO VIRGILIO DE B. PORTELA

EMENTA: - Agravo regimental.

- A incidência da contribuição previdenciária sobre o décimo-terceiro salário não ofende o artigo 195, I, da Constituição, uma vez que a primeira parte do § 4º do artigo 201 da mesma Carta Magna determina que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária”, e a súmula 207 desta Corte declara que “as gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário”.

- O mesmo entendimento foi perfilhado pela Segunda Turma, ao julgar o RE 219.689.

Agravo a que se nega provimento.

(STF, 1ª Turma, Rel. Min. MOREIRA ALVES, j. 05.05.1998, DJ de 12.06.1998, Ementário 1914-06, grifos do original)

Da análise destes julgados a Suprema Corte defendeu a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário em razão de tratar-se de verba habitual com caráter salarial.

Porém, mesmo o entendimento estando sumulado, o STF abriu a possibilidade de rediscussão da matéria, reconhecendo a existência de REPERCUSSÃO GERAL em relação a este debate:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. REGIME PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. GRATIFICAÇÃO NATALINA (DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO). HORAS EXTRAS. OUTROS PAGAMENTOS DE CARÁTER TRANSITÓRIO. LEIS 9.783/1999 E 10.887/2004. CARACTERIZAÇÃO DOS VALORES COMO REMUNERAÇÃO (BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO). ACÓRDÃO QUE CONCLUI PELA PRESENÇA DE PROPÓSITO ATUARIAL NA INCLUSÃO DOS VALORES NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (SOLIDARIEDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO).

1. Recurso extraordinário em que se discute a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre adicionais e gratificações temporárias, tais como 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno', e 'adicional de insalubridade'. Discussão sobre a caracterização dos valores como remuneração, e, portanto, insertos ou não na base de cálculo do tributo. Alegada impossibilidade de criação de fonte de custeio sem contrapartida de benefício direto ao contribuinte. Alcance do sistema previdenciário solidário e submetido ao equilíbrio atuarial e financeiro (arts. 40, 150, IV e 195, § 5º da Constituição).

2. Encaminhamento da questão pela existência de repercussão geral da matéria constitucional controvertida.

(REPERCUSSÃO GERAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.068-8 / SC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, j. 07.05.2009, DJe nº 94, Divulgação 21.05.2009, Publicação 22.05.2009)

Em que pesem as peculiaridades do caso específico (servidores públicos, conceito de remuneração, base de cálculo, etc.) tem-se que a Suprema Corte indubitavelmente admitiu rediscutir a incidência da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, e a Lei nº 8.213/91, determinam que não se podem criar ou majorar benefícios da Seguridade Social sem fonte de custeio correspondente.

#### Constituição Federal

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) [...]

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

#### Lei nº 8.213/91

Art. 125. Nenhum benefício ou serviço da Previdência Social poderá ser criado, majorado ou estendido, sem a correspondente fonte de custeio total.

De fato, todo o sistema de concessão de benefícios encontra-se estruturado para que estes sejam calculados sobre os salários de contribuição, com a devida atualização monetária, ou seja, a contribuição patronal para Seguridade Social possui fonte de custeio própria como exigido pela Lei e pela Constituição Federal:

#### Constituição Federal

Art. 201. [...]

§ 3º Todos os salários de contribuição considerados para o cálculo de benefício serão devidamente atualizados, na forma da lei.

#### Lei nº 8.212/91

Art. 3º A Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.

Parágrafo único. A organização da Previdência Social obedecerá aos seguintes princípios e diretrizes:

(...)

c) cálculo dos benefícios considerando-se os salários-de-contribuição, corrigidos monetariamente;

#### Lei nº 8.213/91

Art. 2º A Previdência Social rege-se pelos seguintes princípios e objetivos:

(...)

IV - cálculo dos benefícios considerando-se os salários-de-contribuição corrigidos monetariamente;

(...)

Art. 28. O valor do benefício de prestação continuada, inclusive o regido por norma especial e o decorrente de acidente do trabalho, exceto o salário-família e o salário-maternidade, será calculado com base no salário-de-benefício.<sup>74</sup>

Da análise do texto constitucional (CF, art. 201, § 11) extrai-se que os ganhos habituais serão incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária e também para concessão de benefícios, porém, na forma da lei:

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;<sup>75</sup>

(...)

<sup>74</sup> Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995.

<sup>75</sup> Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A Lei, ao tratar da norma constitucional supra, dispõe que o 13º salário, apesar de habitual, é excepcionado quando considerado para fins previdenciários:

Lei nº 8.213/91

Art. 28. O valor do benefício de prestação continuada, inclusive o regido por norma especial e o decorrente de acidente do trabalho, exceto o salário-família e o salário-maternidade, será calculado com base no salário-de-benefício.

Art. 29. O salário-de-benefício consiste:

(...)

§ 3º Serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).

Lei nº 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

Portanto a Lei ao especificar qual hipótese configura a fonte de custeio (o salário de contribuição), retira literalmente a possibilidade de incidência sobre a gratificação natalina.

Ou seja, considerar a gratificação natalina como sendo fonte de custeio do benefício da Seguridade Social significaria a criação de uma fonte de custeio nova já que a Lei determina que tal verba não pertence à fonte de custeio dos benefícios em tela. Em não havendo possibilidade de criação, majoração ou extensão de benefício previdenciário sem a respectiva fonte de custeio, do mesmo modo, ainda que via inversa, não se pode admitir que haja fonte de custeio (no caso a incidência da contribuição sobre o 13º salário) sem o correspondente benefício.

E, conforme já exposto e colacionado, deste sistema, está expressamente excluído, para fins previdenciários, o 13º salário (CF, art. 201, § 11; Lei nº 8.213/91, art. 29, § 3º; Lei nº 8.212/91, art. 28, § 7º).

Portanto, tem-se que a exigência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de gratificação natalina, de que dispõe a Instrução Normativa da Receita Federal nº 971<sup>76</sup>, ainda que se trate de verba habitual, representa ofensa ao ordenamento jurídico, ainda que baseado em súmula.

Reforçando o argumento pela não incidência há que se evidenciar mais um fato. A gratificação natalina, como foi dito, foi determinada pelo sistema trabalhista e constitucional, como um acréscimo de proventos que não retribui diretamente a prestação de serviços em si.

Ela envolve grande valor social ao possibilitar que o trabalhador médio compre produtos de consumo duráveis, quite dívidas, etc.

Porém, utilizando um argumento lógico, em um ano há doze meses, sem levar em consideração o mês de férias, não é viável a realização de um décimo terceiro mês de trabalho, portanto não é pago em retribuição a um serviço potencial ou real. Não significa, também, um acréscimo salarial, mas é um pagamento extra, com base nos salários percebidos pelo trabalhador, que, na maioria dos casos, não coincide com o fim do ano, mas é dividido entre os dois semestres.

#### 4.5 Aviso prévio indenizado

O aviso prévio é devido ao trabalhador, na iminência de ter cessado seu contrato de trabalho, com intuito de possibilitar ao trabalhador, que se prepare para necessidade de celebrar outro contrato de emprego.

O prazo mínimo a ser concedido a título de aviso prévio está estipulado na Constituição Federal, em seu artigo 7º:

art. 7º. (...)

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

A CLT especifica diferentes prazos de acordo com as especificações do contrato que será resolvido, e prevê o “aviso prévio indenizado” caso os prazos não sejam respeitados:

---

<sup>76</sup> Instrução Normativa RFB, nº 971, de 13 de novembro de 2009 (DOU de 17.11.2009):  
Art. 94. O décimo terceiro salário integra a base de cálculo, sendo devidas as contribuições sociais quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho.

Art. 487 - Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato deverá avisar a outra da sua resolução com a antecedência mínima de:

I - oito dias, se o pagamento for efetuado por semana ou tempo inferior;

II - trinta dias aos que perceberem por quinzena ou mês, ou que tenham mais de 12 (doze) meses de serviço na empresa.

§ 1º - A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço.<sup>77</sup>

O antigo Tribunal Federal de recursos já adotava o entendimento sobre a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o aviso prévio-indenizado.<sup>78</sup>

Súmula 79: Não incide a contribuição previdenciária sobre a quantia paga a título de indenização de aviso prévio.

Considerando o posicionamento jurisprudencial mais recente dos Tribunais Superiores, vale destacar o seguinte julgado proferido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª (Quinta) Região:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. HORA EXTRA. TERÇO DE FÉRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LC nº 118/05. PRESCRIÇÃO. DECENAL EM RELAÇÃO ÀS PARCELAS RECOLHIDAS ATÉ 08/06/05. QUINQUENAL EM RELAÇÃO AOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS A PARTIR DE 09/06/05. NÃO CABIMENTO. PROVIMENTO.

1. As horas extras, o terço de férias e o aviso prévio indenizado têm caráter indenizatório, motivo pelo qual sobre estas não deverá incidir contribuição previdenciária.

2. Às parcelas recolhidas indevidamente até a entrada em vigor da LC nº118/05 aplica-se a regra da prescrição decenal, enquanto aos valores recolhidos a partir de 09/06/05, data do início de vigência da referida Lei, valerá a prescrição quinquenal.

3. Apelação provida.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> Redação dada pela Lei nº 1.530, de 26.12.1951.

<sup>78</sup> TFR Súmula nº 79 - 14-04-1981 - DJ 24-04-81

<sup>79</sup> (Apelação Cível nº 474418/PE – 0017769-93.2008.4.05.8300 – TRF 5ª Região, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal PAULO GADELHA, j. 06.04.2010, v.u., DJe de 29.04.2010)

O julgado reforça o entendimento sobre a não incidência da contribuição patronal sobre as horas extras, o terço de férias e o aviso prévio indenizado tendo em vista que essas são verbas indenizatórias.

De fato, está a respeitar, desta forma, a hipótese de incidência por diversas vezes já mencionada para a contribuição patronal, sendo ela o pagamento pago ou creditado em retribuição ao trabalho realizado de forma efetiva ou potencial.

Ao ser concedido o aviso prévio, significa que o empregado, durante esse período irá receber a remuneração como se estivesse trabalhando, porém poderá ter seu tempo de trabalho reduzido ou dias completos sem o compromisso com o empregador, para que possa procurar ou emprego. Porém ao ser indenizado o aviso prévio, significa que o empregado foi demitido sem justa causa e sem a concessão do período de aviso prévio, ou seja, o trabalho cessou de imediato.

Portanto, o pagamento do aviso prévio indenizado advém da não concessão, e no tempo do recebimento o contrato de trabalho já está desfeito, não sendo possível falar em retribuição à trabalho efetivo ou potencial.

#### 4.6 Do Vale-Transporte pago em dinheiro

O Vale-Transporte foi instituído em nosso ordenamento pela Lei nº 7.418/85, da seguinte forma:

Art. 1º Fica instituído o vale-transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais.<sup>80</sup>

Tal verba é provida com intuito de proporcionar o transporte de empregado para o local de trabalho e quaisquer outros deslocamentos tidos em sua função. A incidência da contribuição em questão, instituída pela União, no exercício da competência que lhe foi atribuída no artigo 195, inciso I, alínea “a”, da CF, através

---

<sup>80</sup> Redação dada pela Lei nº 7.619, de 30.9.1987

do artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, sobre verbas destinadas ao pagamento de vale transporte em pecúnia, demanda um exercício interpretativo sistemático. Analisando o referido artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, temos:

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 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.<sup>81</sup>

(...)

§ 2º. Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Portanto a parcela recebida a título de vale-transporte está descrita expressamente no rol do artigo 28, §9º, ficando fora da hipótese de incidência do tributo instituído pela lei previdenciária. Por seu turno, a legislação própria, qual seja, a Lei nº 7.418/85, expressamente consigna a natureza não salarial desta verba:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

- a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;
- b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Porém, quanto ao pagamento da verba em pecúnia, o Decreto nº 95.247/87, que regulamenta a supracitada Lei nº 7.418/85, pretensamente vedou a concessão do vale-transporte mediante pagamento em dinheiro:

<sup>81</sup> Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999.

Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.

A vedação da concessão de vale-transporte em dinheiro, por si só, não autoriza a cobrança da contribuição previdenciária constante no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, já que a própria lei previdenciária ao instituir a contribuição, faz ressalva retirando o vale-transporte da hipótese de incidência.

Assim, a exigência do recolhimento da contribuição previdenciária patronal quando de sua disponibilização, ainda que em dinheiro, implica frontal ofensa ao princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, inc. I), além de afronta aos dispositivos legais já colacionados (Lei nº 8.212/91, arts. 22, § 2º, e 28, § 9º, al. “f”; Lei nº 7.418/85, art. 2º, al. “a” e “b”).

O fornecimento em dinheiro do benefício em tela não implica, de forma automática, sua caracterização como verba salarial. Eventual desvio de finalidade não pode ser presumida, conforme pode ser depreendido do recente julgamento do STF sobre a questão:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.**

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa

liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.<sup>82</sup>

Portanto fica claro o posicionamento da Suprema Corte pela não incidência da contribuição patronal, gerando ainda discussão sobre a validade do Decreto nº 95.247/87, por constituir aparente ofensa ao Decreto Lei nº 857/69, que em seu artigo art. 1º dispõe:

Art. 1º; - São nulos de pleno direito os contratos, títulos e quaisquer documentos, bem como as obrigações que, exequíveis no Brasil, estipulem pagamento em ouro, em moeda estrangeira, ou, por alguma forma, restrinjam ou recusem, nos seus efeitos, o curso legal do cruzeiro.

Vetar o pagamento do benefício em moeda corrente, neste caso, representa uma ofensa ao decreto citado por “relativizar o curso da moeda nacional”, além de não caracterizar a hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal.

O pagamento em moeda do vale transporte foi a última verba pertencente a esta parte do estudo, segue agora as verbas pagas com intuito diverso da retribuição do trabalho prestado, ou seja, no panorama onde há prestação efetiva de serviço, porém não há ligação direta entre a retribuição do mesmo e a obtenção da verba.

---

<sup>82</sup> RE 478.410/SP, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. 10/03/2010, DJe nº 86, Divulgação 13.05.2010, Publicação 14.05.2010

## 5. DOS VALORES PAGOS POR MOTIVO DIVERSO DA RETRIBUIÇÃO DIRETA DO TRABALHO

Nesta seção há verbas oriundas de motivos diversos da retribuição do trabalho, porém há um enorme empecilho à aceitação da restrição da cobrança da contribuição patronal sobre essas verbas.

Primeiro há que se ter em mente, conforme já foi dito, que o direito tributário opera de forma diversa do direito trabalhista.

Em direito trabalhista, o exercício interpretativo é realizado de forma a favorecer a parte mais frágil da relação de trabalho, o empregado. Portanto há uma tendência já pacífica na doutrina e assimilada pela atividade jurisprudencial, em assimilar pagamentos costumeiros ao trabalhador dando tratamento salarial. Tal tratamento é plenamente justificável e coerente com o sistema trabalhista.

Porém o termo “salário” pertence ao direito do trabalho e não deve ser lido da mesma forma pelo direito tributário. Em direito tributário, como já foi dito, não há as noções de *in dubio pró réu* ou *in dubio pró operário* que existem em direito do penal e do trabalho respectivamente. São noções como essas que permeiam a construção de elementos próprios dessa cisão doutrinária, porém existente entre áreas práticas de atuação do Direito.

O que impera em Direito Tributário é a legalidade estrita, pelo fato de os tributos significarem uma intromissão no direito de propriedade, mas também pela importância que esses recolhimentos têm para o funcionamento do País.

Há na doutrina trabalhista o costume de tratar os adicionais como complementos salariais. Para o direito do trabalho não importa se o pagamento se dá em contraposição ao serviço prestado já que essa interpretação estrita traria maior fragilidade ao trabalhador, o que importa é pagamento de forma costumeira, passando assim a compor o salário.

Porém, para configuração da hipótese de incidência da contribuição patronal sobre o que é pago em retribuição ao serviço prestado, não se pode tomar automaticamente o conceito de salário e considerar que a hipótese de incidência já resta caracterizada.

Tomando como exemplo o pagamento do salário maternidade, não há como a mãe, no gozo da licença, estar realizando trabalho de forma efetiva ou

potencial. O salário maternidade foi estipulado pela previdência social para amparar a trabalhadora justamente por essa impossibilidade. Porém, mesmo assim, a jurisprudência, até pouco tempo, entendia que a contribuição deveria incidir levando em conta meramente o nome da verba, “salário maternidade”, portanto teria caráter salarial, então a hipótese de incidência estaria comprovada.

Logicamente tal entendimento não satisfaz as premissas da contribuição em tela, já que o nome que é dado a determinado fato jurídico, em direito tributário, não determina sua natureza jurídica, e também a mera classificação como “salarial” não é suficiente para configurar o fato gerador em discussão.

Portanto, para em análise tributária, não importa que as verbas em debate, para fins trabalhistas, integrariam ou não a remuneração ou seriam consideradas na contagem do tempo de serviço (v.g.: CLT, art. 457 e ss.; CLT, art. 487, §1º; TST, Súmula 60).

A própria Consolidação das Leis do Trabalho dispõe, de forma indubitável, que seus conceitos (e efeitos) para fins de seguridade social são distintos dos conceitos (e efeitos) para fins trabalhistas.

Eis o teor do artigo 12 da CLT: “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.”

Nesse contexto, respeitado todo o ornamento ímpar da seguridade social, sobretudo o artigo 195, inciso I, alínea a, da CF, e o artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91 há que se ter essa ponderação em mente ao analisar não somente as verbas tidas como “indenizatórias”, mas todo o estudo da incidência do tributo em discussão.

### 5.1 Dos Adicionais

A palavra adicional, sob a ótica de retribuição à situações que divergem das condições normais de trabalho, traz a idéia de acréscimo, ou pagamento suplementar. Ou seja, o adicional traz consigo a idéia de que, por conta de situações extraordinárias ou desvantajosas, o empregado receberá um valor de hora de trabalho maior do que aquela outorgada em situações normais.

Os adicionais a serem tratados serão:

HORAS-EXTRAS (mínimo de 50%);

NOTURNO (mínimo de 20%);

de PERICULOSIDADE (30%);

de INSALUBRIDADE (de 10% a 40%);

de TRANSFERÊNCIA (mínimo de 25%).

Note-se que estas compensações encontram-se previstas tanto na Constituição Federal (CF), quanto na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

#### 5.1.1 Horas-extras

A prorrogação das horas de trabalho significa um desgaste adicional ao trabalhador, “por isso as horas suplementares valem mais que as horas ordinárias”<sup>83</sup>, nessa ordem o legislador constituinte, majorou o percentual estabelecido como adicional às horas ordinárias previstas na CLT. Assim, qualquer hora suplementar de trabalho deverá ser acrescida de, no mínimo, 50% incidente sobre a hora ordinária:

art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XVI – remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

CLT em seu artigo 59 também trata da hora suplementar, porém como foi redigida sob a égide da constituição anterior, o valor acrescido à hora ordinária era de 20%:

A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho.

§ 1º - Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a importância da remuneração da hora suplementar, que será, pelo menos, 20% (vinte por cento) superior à da hora normal. (Vide CF, art. 7º inciso XVI)

---

<sup>83</sup> MARTINEZ (2010, p.280).

Considerando o posicionamento jurisprudencial dos Tribunais Superiores, vale destacar o seguinte julgado proferido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª (Quinta) Região, já mencionado:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. HORA EXTRA. TERÇO DE FÉRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. VÉRBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LC nº 118/05. PRESCRIÇÃO. DECENAL EM RELAÇÃO ÀS PARCELAS RECOLHIDAS ATÉ 08/06/05. QUINQUENAL EM RELAÇÃO AOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS A PARTIR DE 09/06/05. NÃO CABIMENTO. PROVIMENTO.

1. As horas extras, o terço de férias e o aviso prévio indenizado têm caráter indenizatório, motivo pelo qual sobre estas não deverá incidir contribuição previdenciária.
2. Às parcelas recolhidas indevidamente até a entrada em vigor da LC nº118/05 aplica-se a regra da prescrição decenal, enquanto aos valores recolhidos a partir de 09/06/05, data do início de vigência da referida Lei, valerá a prescrição quinquenal.
3. Apelação provida.<sup>84</sup>

O julgado faz menção direta às horas extras e seu caráter indenizatório, o que implica na não incidência da contribuição em tela.

#### 5.1.2 Adicional noturno

O trabalho em período noturno é considerado especialmente desgastante, portanto o trabalhador deve ter esse desgaste adicional ressarcido. O adicional noturno é devido somente em face deste quadro, como se pode depreender da súmula 265 do TST: “a transferência para o período diurno de trabalho implica a perda do direito ao adicional noturno.”

O adicional noturno constitui acréscimo pago sempre que são prestados serviços em horário considerado como noturno, porém há que serem feitas algumas especificações.

Se for realizado em meio urbano, o trabalho noturno será aquele realizado entre 22 horas de um dia e as 5 horas do dia seguinte, segundo o §2º do

---

<sup>84</sup> (Apelação Cível nº 474418/PE – 0017769-93.2008.4.05.8300 – TRF 5ª Região, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal PAULO GADELHA, j. 06.04.2010, v.u., DJe de 29.04.2010)

artigo 73 da CLT. Se for realizado no meio rural, o trabalho noturno é aquele executado entre as 21 horas de um dia e as 5 horas do dia seguinte, na lavoura, e entre as 20 horas de um dia e as 4 horas do dia seguinte, na atividade pecuária de acordo com o artigo 7º da Lei nº5.889/73.

Quando há turnos de revezamento, há que se fazer o seguinte esclarecimento:<sup>85</sup>

Apesar de o caput do art. 73 da CLT indicar que não se paga adicional noturno em situações de revezamento semanal ou quinzenal, é necessário esclarecer que tal artigo, nesse particular, não foi recepcionado pela constituição de 1946 (art. 157, III), segundo a qual, independentemente do trabalho realizado ou das características deste, é sempre devido um acréscimo sobre as horas noturnas trabalhadas.

A previsão constitucional foi mantida, neste sentido, a súmula 213 estabelece: “devido o adicional de serviço noturno, ainda que sujeito o empregado a regime de revezamento”.

O valor do adicional está disposto na Constituição Federal, em seu artigo 7º:

art. 7º. (...)  
IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;  
CLT, art. 73 - Salvo nos casos de revezamento semanal ou quinzenal, o trabalho noturno terá remuneração superior à do diurno e, para esse efeito, sua remuneração terá um acréscimo de 20% (vinte por cento), pelo menos, sobre a hora diurna.<sup>86</sup>

O caráter compensatório do adicional noturno é reforçado pelo artigo 8º da Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), promulgada no Brasil através do Decreto nº 5.005, de 8 de março de 2004:

Art. 8 A compensação aos trabalhadores noturnos em termos de duração do trabalho, remuneração ou benefícios similares deverá reconhecer a natureza do trabalho noturno;

Portanto, o trabalho é prestado, mas para caracterização do adicional em análise, é possível concluir que, o que motiva o seu pagamento, é o fato de o

---

<sup>85</sup> MARTINEZ (2010, p.280).

<sup>86</sup> Redação dada pelo Decreto-lei nº 9.666, 28.8.1946.

turno noturno trazer conseqüências mais desgastantes ao trabalhador, não configurando, assim, uma retribuição direta pelo trabalho prestado.

### 5.1.3 Adicional de periculosidade

O adicional de periculosidade é devido à quem realiza atividades perigosas, na forma da regulamentação aprovada pelo Ministério do Trabalho e emprego:<sup>87</sup>

São entendidas como atividades ou operações perigosas aquelas que, por sua natureza ou métodos de trabalho, implicam contato permanente com inflamáveis, explosivos, energia elétrica do sistema de potência (art. 1º da Lei nº 7.369, de 20-9-1985) ou radiação ionizante/substância radioativa (entendimento jurisprudencial inserto na OJ 345 da SDI-1 do TST), em condições de risco acentuado. Anote-se, ainda, que, por força do art. 6º, III, da Lei nº 11.901/2009, foi assegurado o pagamento do adicional de periculosidade em favor do bombeiro civil, assim entendido aquele que exerce, em caráter habitual, função remunerada e exclusiva de prevenção e combate a incêndio, como empregado contratado diretamente por empresas privadas ou públicas, sociedades de economia mista ou empresas especializadas em prestação de serviços de prevenção e combate a incêndio

Portanto o adicional sobre a base salarial é devida somente em razão de reparar o perigo à que é exposto o trabalhador, desaparecendo a causa geradora da periculosidade, desaparecerá o correspondente adicional.

O adicional é estabelecido na Constituição Federal:

art. 7º. (...)

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

O valor do adicional é estabelecido pela CLT em seu artigo 193:

Art . 193 - São consideradas atividades ou operações perigosas, na forma da regulamentação aprovada pelo Ministério do Trabalho, aquelas que, por sua natureza ou métodos de trabalho, impliquem o contato permanente com inflamáveis ou explosivos em condições de risco acentuado.<sup>88</sup>

§ 1º - O trabalho em condições de periculosidade assegura ao empregado um adicional de 30% (trinta por cento) sobre o

---

<sup>87</sup> MARTINEZ (2010, p.359).

<sup>88</sup> Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977.

salário sem os acréscimos resultantes de gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa.<sup>89</sup>

O adicional se dá pelo fato de o trabalho envolver riscos acima do normal para a saúde do trabalhador, não é a retribuição do trabalho em si que resta modificada, não se trata de aumento salarial como uma valorização da função que costumava desempenhar ou pela promoção à função mais bem remunerada, mas significa simplesmente uma compensação da exposição ao perigo.

#### 5.1.4 Adicional de insalubridade

De acordo com o artigo 189 da CLT, “serão consideradas atividades ou operações insalubres aquelas que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham os empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição aos seus efeitos”. Os limites de tolerância são estabelecidos pelo Ministério do Trabalho e Emprego. Quem trabalha nas condições descritas acima têm direito à percepção do adicional de insalubridade, instituído pela CF, em seu artigo 7º:

art. 7º. (...)

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

O valor do adicional está disposto no artigo 192 da CLT:

Art. 192 - O exercício de trabalho em condições insalubres, acima dos limites de tolerância estabelecidos pelo Ministério do Trabalho, assegura a percepção de adicional respectivamente de 40% (quarenta por cento), 20% (vinte por cento) e 10% (dez por cento) do salário-mínimo da região, segundo se classifiquem nos graus máximo, médio e mínimo.<sup>90</sup>

Portanto o adicional, à exemplo do adicional de periculosidade, é pago em compensação à condição insalubre, não pela retribuição do trabalho em si.

---

<sup>89</sup> Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977.

<sup>90</sup> Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977.

### 5.1.5 Adicional de transferência

O adicional de transferência é devido ao empregado que for provisoriamente transferido do local onde originariamente foi contratado, mudando, conseqüentemente de domicílio. Caso o empregado exerça cargo de confiança ou exista previsão de transferência no contrato de trabalho, não exclui o direito ao adicional, conforme previsão da orientação jurisprudencial (OJ) 113 da SDI-1 do TST.

O adicional está disposto no artigo 469 da CLT:

Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio .

(...)

§ 3º - Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação.<sup>91</sup>

O adicional é devido somente para reparar a situação dispendiosa que recai sobre o empregado obrigado a mudar de residência, conforme se pode depreender da lição de MARTINEZ:

Cessando a transferência provisória (com retorno do empregado ao local de trabalho onde ordinariamente foi contratado) ou transformando-se em definitiva a transferência temporária, desaparece o correspondente adicional.

Portanto, a transferência temporária resulta em encargos anormais com os quais o trabalhador tem que lidar, e é para compensar esses encargos que o adicional é pago, não em razão da prestação de serviço em si.

---

<sup>91</sup> Parágrafo incluído pela Lei nº 6.203, de 17.4.1975.

## CONCLUSÃO

Tentando prover um panorama da realidade tributária atual, procurei mostrar um quadro evolutivo da cobrança de tributos no Brasil e sua ligação com o direito constitucional.

Seguindo procurei obter um quadro da evolução da seguridade social no Brasil para obter aspectos que demonstrassem qual a importância da instituição e para onde eram destinadas as verbas obtidas pelas contribuições sociais.

Entrando na parte de direito tributário em si, foi necessário demonstrar elementos que pudessem amparar minhas conclusões posteriormente, entre os quais o princípio da legalidade estrita, conceito e características dos tributos, sua forma de cobrança e os métodos de interpretação das leis tributárias.

Na seqüência foi possível entrar no âmbito das cobranças de contribuições sociais, e na contribuição patronal em si.

Nos casos específicos das cobranças de contribuição patronal sobre as verbas que, na prática encontravam problemas interpretativos, concluiu-se o seguinte:

A respeito do auxílio doença, apesar de o empregado estar recebendo verba determinada salário de seu tomador de serviços, não há que incidir a contribuição patronal tendo em vista o fato de que, para a aquisição do auxílio doença, o trabalhador deve cumprir 15 dias de afastamento onde o quadro de impossibilidade de trabalho ainda persiste.

A respeito do salário maternidade, a trabalhadora grávida, dispõe de um período no qual recebe o “salário maternidade”, apesar de ser denominado salário, não há prestação de serviço por parte da licenciada. Quanto ao empregador, não há possibilidade de requisição de retorno ao trabalho antes do período de licença disposto na lei previdenciária.

Quanto às férias gozadas, indenizadas e respectivo terço constitucional, não há, da mesma forma, que se falar em prestação potencial ou efetiva de serviços, tendo em vista que o trabalhador em férias, não se encontra à disposição do empregador e não pode realizar qualquer serviço. Transcorrido o período de concessão de férias, não tendo sido conferido o período de descanso, o trabalhador tem direito à percepção de verba de natureza indenizatória, que significa

um acréscimo sobre o qual recebe normalmente como retribuição ao serviço prestado, portanto, sobre o excedente de natureza indenizatória não há que incidir a contribuição previdenciária em tela. O terço constitucional não é pago em retribuição direta do trabalho, mas como simples adicional, onde a verba principal já não possui a qualidade de retribuição direta de serviços prestados, portanto, também não entra na hipótese de incidência da contribuição em questão.

A indenização paga pelo aviso prévio não concedido tem natureza indenizatória e não visa a retribuir trabalho prestado tendo em vista que a não concessão do aviso prévio significa justamente que o trabalhador teve seu contrato de trabalho abruptamente e seus serviços não são mais demandados nem remunerados.

O vale transporte é pago para indenizar o trabalhador pelos gastos com locomoção que têm que realizar em função do emprego, a forma de pagamento não influi sobre o fato de que o que se paga a título de vale transporte não constitui retribuição por serviço prestado, não devendo incidir a contribuição patronal.

Quanto aos adicionais de horas-extras, noturno, de periculosidade, de insalubridade e de transferência, há prestação de serviço de forma efetiva, porém tais adicionais não são pagos em retribuição ao trabalho em si. Seu pagamento tem “fato gerador”, emprestando terminologia do Direito Tributário, diverso da prestação de serviço em si, que é remunerada da mesma forma e sobre a qual deve incidir a contribuição.

O adicional é pago para reparar um desgaste anormal ao qual o trabalhador é exposto, com base em determinações legais para preservação da saúde do trabalhador. Portanto apesar de haver prestação efetiva de trabalho, os adicionais são pagos em contrapartida à exposição de elementos periclitantes à integridade física, não em retribuição ao trabalho em si, o que não configura a hipótese legal de pagamento da contribuição previdenciária.

Tais conclusões puderam ser obtidas pela aplicação principalmente do princípio da legalidade estrita e suas conseqüências na leitura dos dispositivos legais.

Ao redigir a presente monografia, ficou claro um problema nos provimentos jurisdicionais, dando demasiado peso às nomenclaturas das verbas

como “salariais” ou “indenizatórias”. O que por diversas vezes gerou equívocos e embasamento insatisfatório aos julgados.

A mera característica salarial, sob a ótica trabalhista não pode configurar a incidência da contribuição, da mesma forma que a mera característica indenizatória não pode ser a fundamentação base para se negar a incidência da mesma.

Ao se tentar embasar o provimento jurisprudencial sobre os elementos determinantes da hipótese tributária poder-se-á adequar-se ao melhor provimento, o que significaria uma menor carga tributária, e um conseqüente melhoramento da competitividade econômica no âmbito internacional para o Brasil. Logicamente que há diversos desdobramentos outros que não são alvo do estudo, porém uma melhora substancial sem que seja necessário mudar o sistema em si, somente pela melhor aplicação da norma já em vigor já significa que vale a pena realizar tais reflexões.

## BIBLIOGRAFIA

- AARON, J. Henry. **How taxes affect economic behavior**. Washington. 1981. Ed. The Brookings Institution.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. Ed. RT. São Paulo. 1969.
- \_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Ed. Editora Malheiros. São Paulo. 1995.
- \_\_\_\_\_. **1º Ciclo de conferências sobre temas tributários**. Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1979.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ª Ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 1993.
- \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1974.
- CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário – Teoria e prática**. Ed. Atlas. São Paulo 2004.
- CASTELLANI, Fernando F. **Direito Tributário**. Ed. Saraiva. São Paulo. 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições para a seguridade social**. Ed. Quartier Latin. São Paulo. 2007.
- COSTA, Alexandre Araújo. **Introdução ao Direito. Uma perspectiva zetética das ciências jurídicas**. Ed. Sérgio Antônio Fabris Editor. Porto Alegre. 2001.
- FEIJÓ, Carmem Aparecida. **Contabilidade Social. A nova referencia das contas nacionais no Brasil**. Ed. Elsevir Ltda. Rio de Janeiro. 2004.
- GIAMBIAGI, Fabio. **Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil**. Ed. Campus. Rio de Janeiro. 2011.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Ed. Martins Fontes. São Paulo. 2006.
- MARTINEZ, Luciano. **Curso de Direito do Trabalho**. Ed. Saraiva. São Paulo. 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. Ed. Saraiva. São Paulo. 1983.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. Ed. Saraiva. São Paulo. 2007.
- PAULSEN, Leandro. **Contribuições – Teoria geral das Contribuições em espécie**. Ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre. 2010.
- REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo. Saraiva, 19 ed. 1991

### Sítios da *Internet*:

- <http://www.fazenda.gov.br/>  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/>  
[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas\\_2003/defaulttab.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas_2003/defaulttab.shtm)  
<http://www.mpas.gov.br/>  
<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>  
<http://www.jf.jus.br/juris/unificada/>

