

ELIAS SAMPAIO FREIRE

**A ABRANGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIÁRIAS: FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS  
DO TRABALHO PAGOS OU CREDITADOS, A QUALQUER TÍTULO, À  
PESSOA FÍSICA**

Dissertação apresentada como requisito para  
obtenção do título de Mestre em Direito pelo  
Programa de Mestrado em Direito Centro  
Universitário de Brasília - UniCEUB.

Orientador: Prof. Dr. Jefferson Carús  
Guedes

Brasília

2016

**FREIRE, Elias Sampaio**

A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f.

Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário de Brasília. Programa de Mestrado em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Jefferson Carús Guedes.

1. Tributário. 2. Previdenciário. 3. Contribuições Previdenciárias. 4. Regra matriz de incidência. 5. Base de cálculo. 6. Folha de salários. 7. Demais rendimentos do trabalho. I. Título: CDU

ELIAS SAMPAIO FREIRE

**A ABRANGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIÁRIAS: FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS  
DO TRABALHO PAGOS OU CREDITADOS, A QUALQUER TÍTULO, À  
PESSOA FÍSICA**

Dissertação apresentada como requisito para  
obtenção do título de Mestre em Direito pelo  
Programa de Mestrado em Direito do Centro  
Universitário de Brasília - UniCEUB.

Orientador: Prof. Dr. Jefferson Carús  
Guedes

Brasília/DF, de maio de 2016.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Jefferson Carús Guedes  
Orientador

---

Prof. Dr. José Levi Mello do Amaral Júnior  
Centro Universitário de Brasília –UniCEUB

---

Prof. Dr. José Eduardo Sabo Paes  
Membro Externo

Brasília

2016

## RESUMO

O presente trabalho aborda a abrangência base de cálculo das contribuições previdenciárias, definindo o alcance da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física”, expressão esta adotada na Constituição e, conseqüentemente, conceitua “remuneração”, definida pelo legislador ordinário como base tributável destas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social e, especificamente, ao custeio do regime geral da previdência social.

Para tanto, o estudo tomou por base os preceitos abarcados pela Constituição e legislação regeadora da matéria, bem como pela doutrina e jurisprudência específica aplicável, sendo certo que o estudo da doutrina especializada enveredará pelos ramos do Direito Tributário, Direito Previdenciário e Direito do Trabalho, vez que para definir a abrangência do conceito de remuneração, faz-se necessária a apreciação de abalizada doutrina destes três ramos do Direito. O estudo culminará com a adoção do modelo denominado “regra matriz de incidência”, para que seja atingido o objetivo de formulação do conceito de remuneração, que permitirá definir a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Formulado o conceito de “remuneração” e, por via de consequência, identificadas as características necessárias para que determinada parcela paga ao trabalhador, pelo empregador, ou até mesmo por terceiros, possa ser considerada de natureza remuneratória e, conseqüentemente, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, o estudo aprofundar-se-á na abordagem das controvérsias que envolvem a adoção das mais variadas parcelas pagas pelos empregadores aos trabalhadores que lhes prestam serviços, concluindo-se, para cada uma destas parcelas, de *per si*, acerca de sua natureza jurídica, se remuneratória ou não remuneratória, ou seja, se encontram-se ou não abarcadas pelo conceito de remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias, tais como os planos de participação de lucros ou resultados, as *stock options*, os *hiring bonus*, dentre outros.

Palavras-chave: Tributário. Previdenciário. Contribuições Previdenciárias. Regra matriz de incidência. Base de cálculo. Remuneração. Folha de salários. Demais rendimentos do trabalho.

## ABSTRACT

This study refers the basic scope of calculating social security contributions, defining the scope of the term "payroll and other labor income, paid or credited, for any reason, the individual", an expression that adopted in the Constitution and, consequently, conceptualizes "payment", defined by Congress as tax base of these contributions, which are intended to finance social security and specifically to fund the general social security system.

Therefore, the study was based on the principles embraced by the Constitution, judicial precedents, juridic opinions, and the statutes about the subject, given that the study of specialized doctrine trod by branches of the Tax Law, Social Security Law and Labor Law, since that to define the scope of the concept of payment, it is necessary appreciation of authoritative doctrine of those three branches of law. The study will culminate in the adoption of the model called "rule incidence matrix", so that it reached the formulation of the objective concept of payment, which will define the scope of the basis for calculating social security contributions.

Formulated the concept of "payment" and, in consequence, identified the necessary characteristics for that particular installment paid to the employee by the employer, or even by third parties, can be considered remunerative nature and therefore subject to the levy of contributions social security, the study will be to deepen the approach of the controversies surrounding the adoption of various installments paid by employers to employees who serve them, concluding, for each of these portions of itself, about its legal status if remunerative or not remunerative, or are whether or not embraced the concept of pay for the purpose of social security contributions, such as the plans for participation in profit sharing, stock options, the hiring bonus, among others .

Keywords: Tax. Social Security. Social security contributions. Rule incidence matrix. Calculation basis. Remuneration. Payroll. Other labor income.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO 1 - A ABRANGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, COMO FONTE DE FINANCIAMENTO DO REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....</b>	<b>12</b>
1.1 O Regime geral da previdência social como parte integrante da seguridade social.....	13
1.2 Financiamento da seguridade social.....	19
1.3 Contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social.....	26
1.4 A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias.....	33
1.5 As características da remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.....	61
1.6 Parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.....	75
<b>CAPÍTULO 2 – ANÁLISE CRÍTICA DAS PARCELAS NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....</b>	<b>81</b>
2.1 Benefícios da previdência social.....	94
2.2 Vale transporte.....	98
2.3 Alimentação fornecida ao trabalhador.....	104
2.4 Programas de participação nos lucros ou resultados.....	108
2.5 Planos de previdência complementar privada e seguro de vida em grupo.....	129
2.6 Outras parcelas não integrantes da base de cálculo previstas em lei.....	136

<b>CAPÍTULO 3 – CONTROVÉRSIAS ACERCA DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARCELAS PAGAS AOS TRABALHADORES.....</b>	<b>190</b>
<b>3.1 Terço de férias, adicionais, gorjetas, comissões, prêmios, ajuda de custo e diárias.....</b>	<b>191</b>
<b>3.2 Salário maternidade e salário paternidade.....</b>	<b>211</b>
<b>3.3 Aviso prévio indenizado.....</b>	<b>216</b>
<b>3.4 Bônus de contratação (<i>hiring bonus</i>) e bônus de retenção (<i>retainer fee</i>).....</b>	<b>221</b>
<b>3.5 Plano de opção de compra de ações (<i>Stock options plans</i>).....</b>	<b>227</b>
<b>3.6 Outras parcelas controversas acerca da incidência de contribuições previdenciárias.....</b>	<b>239</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>250</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>262</b>

## INTRODUÇÃO

As contribuições previdenciárias, ao longo dos anos, vêm se tornando um dos assuntos mais controversos no Direito Tributário pátrio, tanto no âmbito administrativo como no judicial, com frequentes alterações nos posicionamentos jurisprudenciais e dentro de um contexto com eloquentes embates doutrinários, numerosas autuações relacionadas a essas contribuições e, principalmente, muitas discordâncias.

Apesar de não ser recente, é atual a discussão acerca da amplitude da interpretação a ser dada para as normas legais que tratam da incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração, uma vez que, a definição da amplitude interpretativa que vier a ser adotada para o instituto da remuneração gerará implicações diretas na definição da abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Acerca do financiamento da seguridade social, a Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, ao dispor especificamente sobre as denominadas contribuições previdenciárias, preceitua que, dentre outras fontes, a seguridade social será financiada por contribuições sociais da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, “a”) e do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (art. 195, II).<sup>1</sup>

Anteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF), sob a égide da redação original do art. 195, I, da Constituição, que previa, à época, a incidência de contribuições previdenciárias como sendo dos empregadores, “incidentes sobre a folha de salários (...)” decidiu que a relação jurídica mantida entre o tomador de serviços e os administradores e autônomos não resultam de contrato de trabalho formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), impossibilitando de se dizer que o tomador dos serviços destas pessoas físicas qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado, portanto, o enquadramento no inciso I do art. 195 da CF. Naquela ocasião, o STF manifestou entendimento no sentido de que outras contribuições que não estivessem enquadradas no conceito de folha de salários decorrentes de uma relação de trabalho conforme disciplinado pela CLT deveriam ser instituídas por lei complementar, conforme previsto no art. 195, § 4º, da Constituição.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, realizou profundas alterações no texto constitucional a título de promover a denominada reforma da previdência.

<sup>2</sup> STF, Pleno, RE 166772/RS, Ministro Marco Aurélio, DJ 16/12/1994.

Com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível à lei ordinária fazer incidir contribuições previdenciárias sobre parcelas que não estejam necessariamente inseridas na folha de salários.

No Supremo Tribunal Federal (STF), encontra-se pendente o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 565.160, que teve reconhecida a repercussão geral da questão constitucional do alcance da expressão “folha de salários”, versada no artigo 195, I, da Constituição, considerado o instituto abrangente da remuneração.<sup>3</sup>

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem sido provocado para se posicionar acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas parcelas que são comumente pagas pelas empresas aos seus trabalhadores, tais como: auxílio creche, aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, auxílio-doença pago nos primeiros quinze dias, salário-maternidade e salário-paternidade, submetidos ao rito de processos repetitivos inicialmente previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), de 1973, e atualmente disciplinado nos arts. 1.036 e seguintes, do CPC, de 2015.<sup>4</sup>

Além disso, considerando que o mundo globalizado e competitivo em que vivemos impõe que as empresas ao mesmo tempo em que exigem maior desempenho e preparo de seus prestadores de serviços, em compensação, forneçam a seus trabalhadores melhores condições de desempenharem suas atividades, concedendo-lhes determinadas parcelas de cunho remuneratório ou não, tais como, bônus de contratação (*hiring bonus*), bônus de retenção

---

<sup>3</sup> A previsão então contida no art. 543-A do CPC, de 1973, atualmente prevista no art. 1.035 do CPC, de 2015, disciplina que “o Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral”. Ou seja, antes de adentrar na análise do mérito do recurso extraordinário, o STF deverá analisar se o caso concreto oriundo do controle difuso de constitucionalidade oferece repercussão geral. Ademais, o procedimento previsto para a apreciação da repercussão geral quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia é uma importante ferramenta para a verticalização das decisões do STF, com efeito fundamental para a segurança jurídica e a unidade do direito.

<sup>4</sup> Tendo em vista a crescente necessidade de estancar a grande quantidade de recursos e, em particular, os de cunho repetitivo, isto é, com fundamento em idêntica questão de direito, que acabam desencadeando um volume invencível de recursos que abarrotam às Cortes Superiores, a Lei nº 11.418, de 2006, dentre outras alterações que promoveu no Código de Processo Civil, acrescentou o art. 543-C, que traz previsão no sentido de que havendo multiplicidade de recursos especiais, com fundamento em idêntica questão de direito, seu processamento será alterado, adotando procedimento em que: a) os recursos ainda não decididos devem amoldar-se à solução do recurso repetitivo; b) nos recursos já julgados deve haver a retratação do seu conteúdo; c) acaso a hipótese não seja semelhante (*distinguishing*) será o recurso julgado e submetido ao exame da admissibilidade.

(*retainer fee*) e planos de opção de compras de ações (*stock options plan*), faz com que surja uma imensidão de discussões doutrinárias, judiciais e administrativas acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre estas verbas.

Então, é justamente porque há ainda uma série de indefinições acerca da abrangência do instituto da remuneração, especificamente para fins da averiguação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, apesar de existirem vastas contribuições doutrinárias e jurisprudenciais acerca da amplitude deste instituto, é que se pretende realizar um estudo aprofundado da abrangência desta base de incidência, qual seja, a folha de salário e demais rendimentos do trabalho.

Assim sendo, o problema a ser solucionado na presente dissertação é o seguinte: qual o alcance da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título”, para a efetiva delimitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias?

Para tanto, a pesquisa utilizar-se-á do método lógico-dedutivo, o qual permitirá, através de uma exposição bibliográfica, a elucidação temática abordada, mediante levantamento da literatura jurídica pertinente, tomando por base os preceitos abarcados pela Constituição, bem como pela legislação, doutrina e jurisprudência específica aplicável.

Para tratar da remuneração, como base de incidência das contribuições previdenciárias, o estudo estará voltado para a doutrina especializada, tanto no ramo do Direito Tributário como no ramo do Direito Previdenciário e, ainda, no ramo do Direito do Trabalho, posto que a abrangência do conceito sob análise é apreciada por abalizada doutrina nestes três ramos do Direito.

Então, a partir da análise das normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a matéria, tanto pelo embasamento doutrinário como pelo jurisprudencial, será exarada conclusão acerca da delimitação conceitual da abrangência da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa”, para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Para tanto, a presente dissertação partirá da hipótese de que: “a expressão folha de salários e demais rendimentos do trabalho” presta-se a designar a “totalidade dos ganhos do prestador de serviços pessoa física, com ou sem vínculo empregatício recebidos pela contraprestação do trabalho”.

Neste diapasão, o primeiro capítulo destinar-se-á a enfrentar a questão da abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como fonte de financiamento do regime geral da previdência social (RGPS), com uma abordagem inicial sobre o próprio RGPS e, logo em seguida, sobre as fontes de financiamento da seguridade social, justamente porque o RGPS é parte integrante da seguridade social, para a seguir tratar especificamente da contribuição do trabalhador e demais segurados da seguridade social.

Posteriormente, o capítulo tratará, efetivamente, da abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como das características da remuneração para fins de incidência desta exação. Daí, definidos os limites conceituais da abrangência do instituto da remuneração e definidas suas características, serão descritas as parcelas que são consideradas como integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias.

Por seu turno, o segundo capítulo realizará uma análise crítica das parcelas que são, ou deveriam ser, consideradas como não integrantes da remuneração, tais como, programas de participação de lucros ou resultados e programas de previdência complementar, dentre outros.

Dada grande gama de controvérsias acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas parcelas, discutidas pela doutrina, e ainda, sujeitas à apreciação do STF e do STJ, e de outras que também submetidas à discussão judicial e/ou administrativa, o terceiro capítulo estará voltado para a apreciação destas verbas, o que exigirá também uma análise crítica do direito positivo, da doutrina e da jurisprudência que regem a matéria.

Por fim, será exarada uma conclusão.

## **CAPÍTULO 1 – A ABRANGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, COMO FONTE DE CUSTEIO DO REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Para alcançar o conceito de remuneração, que é a base de cálculo das contribuições previdenciárias, faz-se necessário um aprofundado estudo acerca da abrangência e o alcance da expressão “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho” de que trata o art. 195, I, “a”, da Constituição, para fins de incidência destas contribuições, que, como se verá, são fontes de custeio do regime geral da previdência social.

A previdência social é componente do sistema de seguridade social, que consiste de uma rede protetiva, que mediante ação do Estado e da sociedade, prima pela proteção do indivíduo contra possíveis riscos que possam surgir, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social, que tem tratamento em capítulo à parte na Constituição Federal de 1988, inserto no seu Título VIII, dedicado à Ordem Social.

O sistema jurídico pátrio se estrutura de forma hierarquizada e no topo deste ordenamento jurídico encontra-se a Constituição, que deflagra o sistema de normas tributárias, com graduação superior as demais normas, e rege todo o sistema tributário nacional, inclusive no que diz respeito às contribuições sociais sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

Entretanto, em decorrência da estreita ligação entre custeio e benefício previdenciários, faz-se mister tratar, primeiramente, do regime geral da previdência social, posto que as contribuições previdenciárias possuem destinação específica, assegurada no texto constitucional, qual seja, o custeio das despesas do pagamento de benefícios deste regime previdenciário.<sup>5</sup>

Além da destinação específica das contribuições previdenciárias, a previsão constitucional no sentido de que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” demonstra mais uma vez o liame entre custeio e benefício.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Art. 167, XI, da CRFB: “Art. 167. São vedados: (...) XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”.

<sup>6</sup> Art. 201, § 11, da CRFB,

Daí, considerando a inserção do regime geral da previdência social no âmbito da seguridade social, será a seguir realizada uma abordagem acerca do financiamento da seguridade social, discriminando cada uma de suas fontes de custeio, para posteriormente, tratar especificamente das contribuições do trabalhador e demais segurados da previdência social, que são fontes de financiamento da seguridade social também com a destinação específica de custeio das despesas do pagamento de benefícios do regime geral da previdência social.

Após estas noções introdutórias acerca do regime geral da previdência social, do financiamento da seguridade social e, ainda, das peculiaridades referentes às contribuições do trabalhador e demais segurados da previdência social, o capítulo abordará especificamente a questão da abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem como as características da remuneração para fins de incidências de contribuições previdenciárias. Por fim tratará de parcelas que, por serem tidas como remuneratórias, são consideradas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

### **1.1 O Regime geral da previdência social – RGPS**

A previdência social encontra-se no rol dos direitos sociais, previstos no art. 6º da Constituição. Os direitos sociais são como uma dimensão dos direitos fundamentais, que consistem em prestações positivas proporcionadas pelo Estado, de forma direta ou indireta, enunciadas no texto constitucional, para possibilitar melhores condições de vida aos menos favorecidos, configurando direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. Os direitos sociais se ligam ao direito de igualdade. O direito social à previdência social encontra-se inserido dentre aqueles que são classificados como “direitos sociais relativos à seguridade social”.<sup>7 8</sup>

A seguridade social tal qual organizada na Constituição de 1988 apresenta forma absolutamente inovadora, como uma matriz dos direitos dos direitos fundamentais à previdência social, à saúde e à assistência social. Em especial, destaca que a Constituição ao tratar dos direitos de previdência social, traz notáveis exemplos de constitucionalização de direitos sociais, com acentuado viés igualitário, sem antecedentes na legislação brasileira, como é o caso da vedação de adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de

---

<sup>7</sup> Art. 6º da CRFB: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

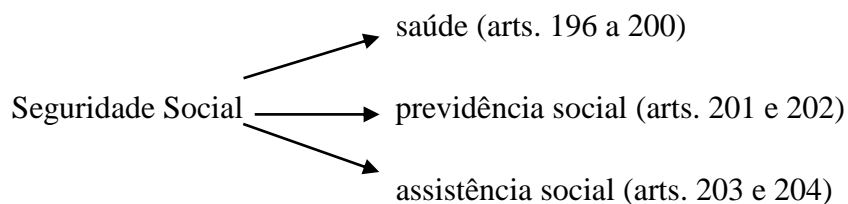
<sup>8</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 286-287.

aposentadoria, exceto para os casos de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física e para portadores de deficiência.<sup>9</sup>

Acerca dos direitos sociais já tivemos a oportunidade de nos manifestarmos no sentido de que se tratam de direitos inseridos nos direitos fundamentais de segunda geração:

**Segunda Geração** – São os direitos sociais, culturais e econômicos decorrentes dos direitos de primeira geração, exigindo do Estado uma postura mais ativa no sentido de possibilitar tais conquistas, sobretudo as decorrentes da regulamentação do Direito do Trabalho. Estão intrinsecamente ligados ao estatuto da igualdade, de sorte que se materializam através do trabalho, da assistência social e do amparo à criança e ao idoso. As normas constitucionais consagradoras desses direitos exigem do Estado uma atuação positiva, através de ações concretas desencadeadas para favorecer o indivíduo (também são conhecidos como direitos positivos ou direitos de prestação);<sup>10</sup>

Com dito, a previdência social encontra-se inserida na seguridade social, compreendendo esta um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde e à assistência social, além da própria previdência social.<sup>11</sup>



A partir da constituição de 1988 passou-se a convencionar que a designação de seguridade social decorre de um conjunto integrado de três técnicas protetivas: saúde, previdência social e assistência social. A seguridade social não é entidade materializada, por se tratar de plano programático dividido em três ordenamentos reais (saúde, previdência social e assistência social), que apresentam cada uma delas diferentes técnicas de implementação.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> GUEDES, Jefferson Carús. *Igualdade e desigualdade: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 109-111.

<sup>10</sup> FREIRE, Elias Sampaio; e MOTTA, Sylvio. *Ética na Administração Pública*. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 3-4.

<sup>11</sup> Art. 194 da CRFB: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

<sup>12</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 152.

Celso Barroso Leite conceitua a Seguridade Social: “Como um conjunto de medidas com as quais o Estado, agente da sociedade, procura atender à necessidade que o ser humano tem de segurança na adversidade, de tranquilidade quanto ao dia de amanhã”.<sup>13</sup>

Daí, caberá ao Poder Público organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- a) universalidade da cobertura e do atendimento;<sup>14</sup>
- b) uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;<sup>15</sup>
- c) seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;<sup>16</sup>
- d) irredutibilidade do valor dos benefícios;<sup>17</sup>
- e) equidade na forma de participação no custeio;<sup>18 19 20</sup>

---

<sup>13</sup> LEITE, Celso Barroso. *Conceito de Seguridade Social*. In: BALERA, Wagner. Curso de Direito Previdenciário em homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira. 4 ed. São Paulo: LTr, 1998, p. 18.

<sup>14</sup> A universalidade da cobertura está relacionada aos eventos e às contingências que serão cobertas, devendo abranger todas as contingências que geram necessidade de proteção da seguridade social. Por sua vez, a universalidade do atendimento visa a contemplar os destinatários da proteção, de tal forma que ninguém fique fora deste plano de proteção.

<sup>15</sup> A uniformidade exige que as mesmas contingências que receberem garantia no meio urbano deverão também receber garantia no meio rural e equivalência diz respeito a expressão econômica, que exige o mesmo critério de apuração do valor dos benefícios.

<sup>16</sup> A seletividade decorre da escassez de recursos e como consequência acarreta a fixação de prioridades para a concessão de determinadas prestações, como ocorre com o salário-família e o auxílio-reclusão, que somente são concedidos aos beneficiários de baixa renda. A função da distributividade é que, à medida que as necessidades forem surgindo, as rendas irão sendo distribuídas, com o objetivo de diminuir as desigualdades sociais.

<sup>17</sup> O art. 201, § 4º, da CRFB assegura o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real.

<sup>18</sup> É decorrência do princípio geral da isonomia e tem como postulado o princípio tributário da capacidade contributiva (capacidade econômica do contribuinte). Assim sendo, considerando-se que os trabalhadores não possuem a mesma capacidade econômica que as empresas possuem, os trabalhadores contribuem de forma menos onerosa do que as empresas. Ademais, no âmbito das empresas, as contribuições poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho conforme previsto no art. 195, § 9º, da CRFB.

<sup>19</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 169. Para o autor “o critério da capacidade contributiva sempre haverá de orientar a concretização da igualdade tributária com respeito aos impostos e às normas que regulam a sua graduação”.

<sup>20</sup> GUEDES, Jefferson Carús. *Dimensões linguísticas da desigualdade no Brasil: os diversos nomes de um mesmo fenômeno*. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, n. 1, p. 68, jan./jun. 2015. O autor ao tratar da inequitatividade como desigualdade, menciona que a expressão equidade diz respeito à equitatividade, e por conseguinte, considera que “equitativa é a relação justa e inequitativa a injusta ou desigual, autorizando a associação entre desigualdade e inequitatividade.”

f) diversidade da base de financiamento;<sup>21</sup> e

g) caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.<sup>22</sup>

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, a: cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; e pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.<sup>23</sup>

O denominado Regime Geral da Previdência Social, consiste em uma modalidade especial de seguro coletivo, de caráter compulsório, organizado pela União e custeado por toda a sociedade, de acordo com os preceitos traçados pela Constituição. Destina-se à proteção do trabalhador ou de sua família, quando da ocorrência de um risco social que afaste o trabalhador de sua vida laboral.

Mattia Persianni, acerca dos riscos sociais leciona:

Trata-se de acontecimentos, pela natureza das coisas ou pelo modo em que a sociedade é organizada, normalmente inevitáveis que, devido à estrutura sócio-econômica, determinam para quem vive do próprio trabalho, uma situação de necessidade, geralmente em consequência da impossibilidade ou incapacidade de trabalhar que dela resulta.<sup>24</sup>

Sobre o regime geral da previdência social, dispõe Marcelo Tavares:

A previdência no Regime Geral da Previdência Social é conceituada como seguro público, coletivo, compulsório, mediante contribuição e que visa cobrir os seguintes riscos sociais: incapacidade, idade avançada, tempo de contribuição, encargos de família, morte e reclusão. O desemprego involuntário é um risco previdenciário não coberto pelo RGPS. A previdência é um direito de fruição universal para os que contribuam para o sistema.

---

<sup>21</sup> O próprio texto constitucional assegura a diversidade da base de financiamento da seguridade social, ao prever expressamente que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, tanto com recursos orçamentários dos entes políticos, bem como pelas contribuições instituídas especificamente para esta finalidade, inclusive com a diversificação do financiamento pela previsão de distintas bases de incidência.

<sup>22</sup> A participação da sociedade civil (trabalhadores, empregadores e aposentados) juntamente com o governo, consolida a participação da sociedade civil organizada na gestão da seguridade social.

<sup>23</sup> Art. 201 da CRFB.

<sup>24</sup> Apud VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Limitações Constitucionais à Instituição de Contribuições de Seguridade Social*. São Paulo: LTr, 2007, p. 17.

Ocorrendo um risco social – “sinistro” (que afasta o trabalhador da atividade laboral), caberá à previdência a manutenção do segurado e de sua família.<sup>25</sup>

Além do regime geral da previdência social, a previdência pública brasileira possui outros regimes básicos, que são os regimes próprios de servidores públicos e dos militares, destinados a cobrir os riscos sociais previdenciários dos servidores públicos de vínculo efetivo e os de vínculo vitalício (magistrados, membros do Ministério Público e membros dos tribunais de contas) e dos militares.<sup>26 27</sup>

Acerca do disciplinamento constitucional que trata dos beneficiários dos regimes previdenciários próprios dos servidores públicos e dos militares, tivemos a oportunidade de dispor o seguinte sobre a questão:

É preciso ter em mente que, dependendo do regime jurídico a que está submetido o servidor público, a aposentadoria pode ser regida por normas próprias, como é o caso dos servidores ocupantes de **cargos públicos efetivos** da Administração direta, autárquica e fundacional, das três esferas de governo (art. 40, *caput*); ou pode ser regida por normas contidas no Regime Geral da Previdência Social, como ocorre com os ocupantes de emprego público, com os titulares, exclusivamente, de cargo em comissão e, ainda, com os ocupantes de cargo temporário (art. 40, § 13).

(...)

Cada um dos entes estatais somente pode adotar um único regime de previdência social para os servidores titulares de cargo efetivo, exceção feita para os militares (art. 40, § 20).

(...)

A Constituição, na sua redação original, estabelecia normas mais benéficas de aposentadoria para determinadas categorias de servidores, a saber: os membros da Magistratura, do Tribunal de Contas e do Ministério Público, não lhes sendo aplicáveis as normas do art. 40 da CF. No entanto, para acabar com estas distorções, a EC nº 20/1998 alterou os dispositivos referentes à aposentadoria dessas categorias de servidores, passando-se a aplicar as mesmas normas concernentes à aposentadoria dos demais servidores públicos (art. 73, § 3º, e art. 93, VI, da CF).<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 29.

<sup>26</sup> Art. 40 da CRFB.

<sup>27</sup> Art. 42 da CRFB.

<sup>28</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *Direito Administrativo*. 10 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 302-305.

São filiados ao regime geral da previdência social todos os trabalhadores do País, denominados segurados obrigatórios, exceto aqueles que sejam filiados a algum tipo de regime próprio (servidores públicos e militares).<sup>29 30</sup>

Entretanto, caso o servidor ou o militar venha a exercer, concomitantemente, uma ou mais atividades abrangidas pelo regime geral de previdência social, tornar-se-á segurado obrigatório em relação a essas atividades.<sup>31</sup>

Insta relembrar que as contribuições previdenciárias previstas no art. 195, I, “a”, da Constituição, incidentes sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, destinam-se exclusivamente ao custeio dos benefícios do regime geral da previdência social, portanto, o financiamento dos regimes próprios de servidores públicos e dos militares não será objeto de estudo no presente trabalho.

Ainda no que diz respeito à previdência social, há de se destacar que no Brasil existem dois sistemas de previdência. A previdência básica, que é pública, que é a previdência social propriamente dita, até agora abordada, e a previdência privada.

O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.<sup>32</sup>

O regime de previdência complementar possui dois segmentos: o aberto e o fechado. O segmento aberto de previdência complementar é mantido por entidades constituídas sob a forma de sociedade anônima, que tem por objetivo instituir e operar planos de benefícios acessíveis a quaisquer pessoas físicas. Por outro lado, as entidades fechadas de previdência complementar somente são acessíveis aos empregados de uma empresa ou de um grupo de empresas

---

<sup>29</sup> BALERA, Wagner; e MUSSI, Cristiane Miziara. *Direito previdenciário*. 10 ed. São Paulo: Método, 2014. p. 53.

<sup>30</sup> Art. 12 da Lei nº 8.213, de 1991: “O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)”

<sup>31</sup> Art. 12, § 1º, da Lei nº 8.213, de 1991.

<sup>32</sup> Art. 202 da CRFB.

(patrocinadoras), ou ainda, associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial (instituidoras).<sup>33 34</sup>

Saliente-se que além do regime de previdência complementar de natureza privada, há previsão constitucional de regime de previdência complementar de natureza pública, em decorrência da possibilidade de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo plano de previdência complementar, por intermédio de entidades fechadas de previdência complementar, de natureza pública.<sup>35 36 37</sup>

Assim sendo, constata-se que o regime geral da previdência social distingue-se dos demais regimes de previdência, quer sejam os regimes públicos, que são os regimes próprios dos servidores públicos e militares, quer sejam os regimes de previdência privada, que são os regimes da previdência complementar.

Feitas estas considerações acerca do regime geral da previdência social, que é parte integrante da seguridade social, com a finalidade de contextualizar as contribuições previdenciárias, que são as incidentes sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, passa-se a abordar as fontes de financiamento da seguridade social, vez que as contribuições previdenciárias são fontes desta, mesmo que com destinação específica, qual seja, o custeio de despesas com benefícios do regime geral da previdência social.

## **1.2 Financiamento da seguridade social**

A seguridade social é 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 contribuições sociais previstas no texto constitucional:<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 34.

<sup>34</sup> Diz-se que é regime de previdência complementar ao regime geral, justamente porque este tem por objetivo, tão somente, assegurar o mínimo vital ao segurado, enquanto aquele visa garantir o padrão de vida que o segurado atinge ao longo sua vida laborativa.

<sup>35</sup> Art. 40, § 14 e § 15, da CRFB.

<sup>36</sup> A Lei n.º 12.618, de 2012, instituiu o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo da União, suas autarquias e fundações, inclusive para os membros do Poder Judiciário, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União.

<sup>37</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *Direito Administrativo*. 10 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 305.

<sup>38</sup> Art. 195 da CRFB.

O financiamento da seguridade social por toda a sociedade revela o seu caráter solidário. Ou seja. Em razão da relevância da seguridade social, podem participar de seu custeio, inclusive, pessoas que não sejam destinatárias de seus benefícios.<sup>39</sup>

A forma indireta de financiamento dá-se mediante a dotação de recursos orçamentários dos respectivos entes federativos. Não é por outra razão, que no caso da União, há previsão constitucional no sentido de que o orçamento da seguridade social estará previsto na lei orçamentária anual.<sup>40</sup>

Ainda sobre o financiamento indireto a Constituição dispõe que:

A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.<sup>41</sup>

Vê-se que quis o legislador constituinte assegurar o completo financiamento da seguridade social, inclusive na hipótese de as receitas obtidas por fontes próprias de custeio não serem suficientes. Assim sendo, o déficit deve ser coberto por verbas previstas no orçamento da seguridade social. Isto é, parte das receitas obtidas com outros tributos (principalmente os impostos), que não as contribuições para a seguridade social, que originariamente poderiam ser utilizadas para financiar os gastos gerais do Estado, devem ser destinadas, também, para o orçamento da seguridade social.<sup>42</sup>

O denominado financiamento direto da seguridade social dá-se mediante a instituição, por lei, das seguintes contribuições sociais, que tem seu arcabouço constitucional delineado no art. 195:

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

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

---

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições: custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 22.

<sup>40</sup> Art. 165 § 5º, da CRFB.

<sup>41</sup> art. 195, § 2º, da CRFB.

<sup>42</sup> TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de Direito da Seguridade Social*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 88-89.

c) o lucro;

II. do trabalhador e demais segurados da previdência social;<sup>43</sup>

III. sobre a receita de concursos de prognósticos; e

IV. do importador de bens ou serviços do exterior, ou equiparado.

Dentre as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, ao presente trabalho importa o aprofundado estudo tão-somente das contribuições previstas no art. 195, I, “a” e II, que dizem respeito, respectivamente, a contribuições do empregador ou da empresa e do segurado da previdência social, ambas incidindo sobre “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, e mais, conforme já dito, ambas destinadas exclusivamente ao custeio dos benefícios do regime geral da previdência social.

Entretanto, ainda no que diz respeito ao financiamento da seguridade social, para melhor compreensão do sistema tributário, no qual se inserem as contribuições sociais, inclusive as contribuições previdenciárias, faz-se necessário fazer uma abordagem, mesmo que em rápidas pinceladas, acerca da natureza tributária destas contribuições, bem como em termos de classificação, identificar em que gênero e espécie de contribuições enquadram-se as contribuições previdenciárias.

Há muito, é defendida a natureza tributária das contribuições, sendo que, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são espécies tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos.<sup>44</sup>

Com o advento da Constituição de 1988, no Sistema Tributário Nacional delineado no Capítulo I do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) estão previstas cinco espécies tributárias:<sup>45</sup>

a) os impostos;

b) as taxas;

---

<sup>43</sup> O art. 195, II, da CRFB prevê expressamente que não haverá incidência desta contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o seu art. 201.

<sup>44</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63.

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. *Contribuições: custeio da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 29-30.

c) as contribuições de melhoria;

d) as contribuições ditas especiais, dentre as quais as sociais, em que se incluem as de seguridade social, as do interesse das categorias profissionais ou econômicas e de intervenção do domínio econômico; e

e) os empréstimos compulsórios.

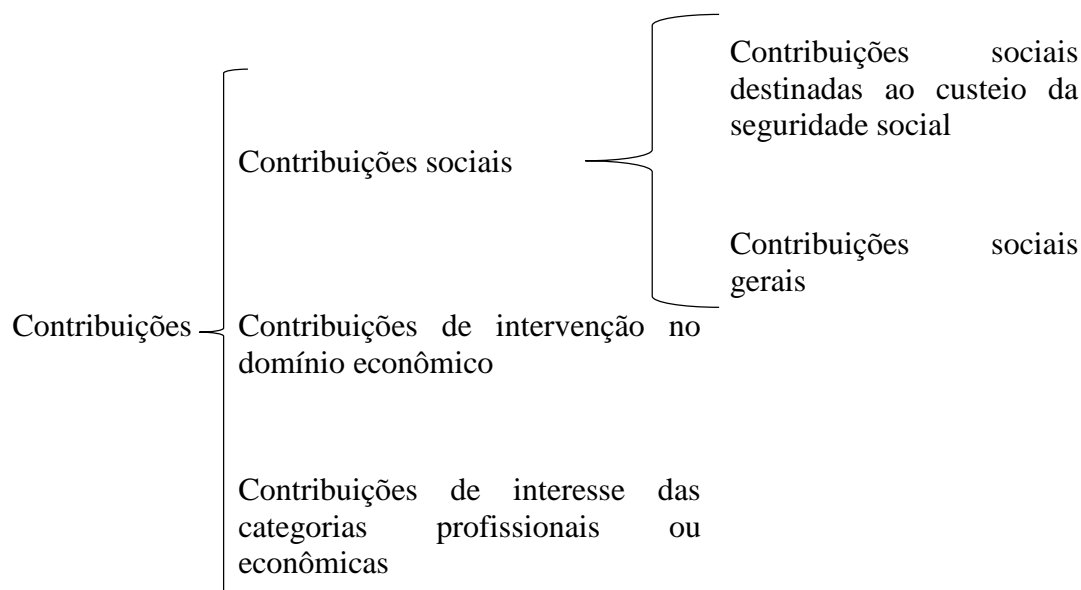
A partir da previsão contida no art. 149 da Constituição, que dispõe ser a União detentora da competência para instituir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o seu art. 195 faz um minucioso delineamento acerca das regras que devem ser observadas para a referida instituição das contribuições sociais que se destinam ao financiamento da seguridade social.<sup>46</sup>

Vê-se claramente que as contribuições delineadas no art. 149 da Constituição encontram-se divididas em: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico e c) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Por seu turno as contribuições sociais podem ser classificadas em: i) contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, que se incluem as contribuições previdenciárias; e ii) contribuições sociais gerais.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Art. 149 da CRFB: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>47</sup> Sobre contribuições sociais gerais, vale mencionar que no julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2556, o STF concluiu que as contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n.º 110, de 2001 (contribuição social devida pelos empregadores: i) em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas; e ii) à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador) têm natureza tributária e caracterizam-se como contribuições sociais que se enquadram na subespécie “contribuições sociais gerais” que se submetem à regência do art. 149 da Constituição, e não à do art. 195 da Carta Magna, que trata especificamente das contribuições sociais da seguridade social.



Paulo de Barros Carvalho explica, ainda, que:

O art. 149, caput, do texto constitucional prescreve a possibilidade da União instituir contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Três, portanto, são as espécies de contribuição: (i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado. As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, caput); e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, caput, e § 1º, conjugados com o art. 195).

(...)

Apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, § 4º).<sup>48</sup>

A Constituição, ao definir ser competência da União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, prevê expressamente que são aplicáveis às contribuições regras que são próprias do regime constitucional aplicável aos tributos:<sup>49</sup>

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 64-65.

<sup>49</sup> Art. 149 da CRFB.

a) as normas gerais sobre matéria tributária deverão ser introduzidas no ordenamento mediante lei complementar (art. 146, III);

b) vedada a possibilidade de exigir-se ou aumentar-se tributo sem que a lei o estabeleça, em observância ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I);

c) vedada a cobrança de tributos (art. 150, III):

i) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

ii) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;<sup>50</sup> e

iii) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Excerto do voto do Ministro Moreira Alves, no RE 146.733/SP, deixa claro que no âmbito do STF prevalece o entendimento acerca da natureza tributária das contribuições, reconhecendo que são tributos específicos que não se confundem com as demais espécies de tributos (impostos, taxas ou contribuições de melhoria):

(...). De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina que obedeça ao

---

<sup>50</sup> O art. 195, § 6º, da CRFB afasta a aplicabilidade desta vedação para as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

disposto no art. 154, I, norma tributária que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.<sup>51</sup>

Portanto, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, inclusive as contribuições previdenciárias, podem e devem ser consideradas como tributo, que 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.

Justamente por serem consideradas como tributo, as contribuições previdenciárias, em observância ao princípio da reserva legal ou da legalidade estrita, somente poderão ser exigidas ou majoradas por lei. Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à instituição de tributo, e, por consequência, à sua eventual majoração. Significa dizer que a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na própria Constituição, ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.<sup>52 53</sup>

A afirmação de ser, em regra, a lei ordinária o veículo hábil à instituição de tributo, decorre do preconizado no § 2º do art. 62 da Constituição, que ao disciplinar os efeitos financeiros de impostos instituídos ou majorados por intermédio de medida provisória, justamente porque o próprio sistema constitucional admite - ainda que implicitamente - medida provisória que institua ou majore tributo, espancando qualquer dúvida acerca da possibilidade de medida provisória instituir tributo.<sup>54 55</sup>

Saliente-se que a lei ordinária somente pode instituir as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social que possuam prévia previsão constitucional, como é o caso das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

---

<sup>51</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 146733, Relator: Min. Moreira Alves, DJ 06/11/1992.

<sup>52</sup> Art. 150, I, da CRFB.

<sup>53</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

<sup>54</sup> Art. 62, § 2º, da CRFB: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)”

<sup>55</sup> AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória e a sua conversão em lei. A emenda constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 221.

À União é conferida competência residual para a criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, prevista no art. 195, § 4º, da Constituição, desde que observados os requisitos previstos no art. 154, I, ou seja, devem obrigatoriamente ser por meio de lei complementar e, ainda, que a contribuição seja não cumulativa e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios de contribuições já discriminadas no texto constitucional.

A competência para a instituição de outras contribuições, além das já previstas no texto constitucional, visa exatamente propiciar que a União possa tanto ter recursos suficientes para a manutenção da seguridade social, como para possibilitar a sua expansão.

É exatamente neste ponto que surgem várias celeumas acerca da instituição de contribuições sociais. Por vezes, por que não dizer por diversas vezes, são exigidas contribuições sociais em que o legislador entende estar simplesmente disciplinando a exação expressamente prevista no texto constitucional, ou seja, institui as referidas contribuições por intermédio de lei ordinária. Tudo muito certo, se o legislador, no afã de dar interpretação mais ampla ao texto constitucional para a definição de fato gerador e de base de cálculo de tributos, não exorbitasse dos preceitos constitucionais e, em verdade, acabasse por criar nova contribuição, não prevista na Constituição, que somente pode ser instituída por lei complementar.<sup>56</sup>

Feitas estas considerações sobre o financiamento da seguridade social, passaremos a tratar, especificamente, da contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social.

### **1.3 Contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social**

A contribuição do empregador ou da empresa e a contribuição do trabalhador e demais segurados do regime geral da previdência social possuem dois aspectos em comum. O primeiro

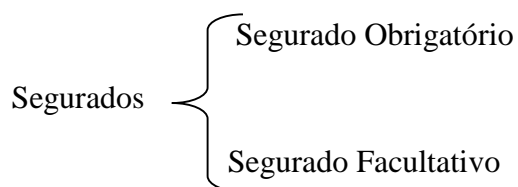
---

<sup>56</sup> Não pode haver confusão entre duas situações que são absolutamente distintas. A primeira, que acabou de ser aqui tratada, diz respeito a instituição de novas fontes de custeio para a seguridade social, além das previstas expressamente no texto constitucional, que exige lei complementar para a sua exigência. A segunda, consiste na possibilidade que o texto constitucional abriu para que fossem adotadas alíquotas e base de cálculo diferenciadas, em substituição às contribuições sociais previstas constitucionalmente, que pode dar-se por lei ordinária. Em face dessa possibilidade de adoção alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas das contribuições previdenciárias e diante de um cenário de crise econômica mundial, no contexto do denominado “Plano Brasil Maior”, foram instituídas contribuições incidentes sobre a receita bruta, descontando as vendas canceladas, os descontos incondicionais e as receitas de exportação, em substituição às contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, previstas no art. 22, I e III da Lei n.º 8.212, de 199156, conforme disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546, de 2011.

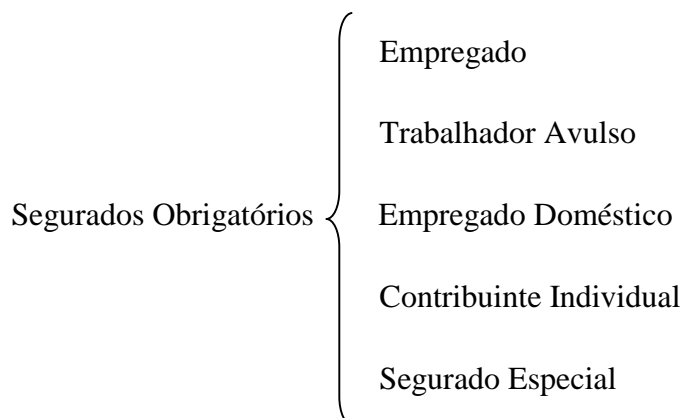
é a base de cálculo de incidência, que se dá sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. O segundo ponto diz respeito a destinação destas contribuições, qual seja, o custeio dos benefícios do regime geral da previdência social.

No texto original da Constituição, o art. 195, II, sua redação fazia menção somente às contribuições dos trabalhadores. Em sua redação original o aludido dispositivo constitucional não se mostrava compatível com o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, II), uma vez que o sistema previdenciário por ser contributivo não estaria englobando outras classes que não estivessem enquadrados na categoria dos trabalhadores, como é o caso da dona de casa e do estudante. Assim sendo, a EC n.º 20, de 1998, corrigiu esta falha ao passar a contemplar os demais segurados da previdência social.<sup>57</sup>

No regime geral da previdência social os segurados estão classificados em duas categorias distintas: segurado obrigatório e segurado facultativo.



**Segurado obrigatório** é a pessoa física que exerce atividade remunerada abrangida pelo RGPS na qualidade de: empregado; trabalhador avulso; empregado doméstico; contribuinte individual; ou segurado especial.<sup>58</sup>



De forma genérica, segurado **empregado** é todo aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, com subordinação e mediante remuneração.

<sup>57</sup> TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de Direito da Seguridade Social*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92.

<sup>58</sup> art. 12 da Lei n.º 8.212/91.

A legislação previdenciária adota, a princípio, o conceito de empregado derivado da CLT (art. 3º), que dispõe o seguinte: “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.<sup>59</sup>

A relação de emprego é uma espécie de relação de trabalho. A relação de trabalho possui um caráter mais amplo, que envolve uma obrigação de fazer consubstanciada em labor humano em troca de um valor pecuniário ou não-pecuniário. Já a relação de emprego, que é uma espécie de relação de trabalho, exige a presença de algumas características. Para que fique configurada uma relação de emprego devem estar presentes as seguintes características:

a) prestação efetuada com pessoalidade pelo trabalhador. É *intuitu personae* em relação à pessoa do empregado, ou seja, somente uma determinada pessoa física pode executar o contrato de trabalho, significa dizer, então, que não poderá ser substituído na execução das suas tarefas por quem quer que seja.

Luciano Martinez aborda a questão da pessoalidade nos seguintes termos:

A contratação de um empregado leva em consideração todas as suas qualidades e aptidões pessoais. Por conta dessas características é que o empregador espera ver o empregado, e não outra pessoa por ele designada, realizando o serviço contratado. No conceito de “pessoalidade” existe, portanto, a ideia de intransferibilidade, ou seja, de que 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 estará ali presente um contrato de emprego, mas sim ajuste contratual diverso.<sup>60</sup>

b) prestação efetuada com não-eventualidade, pois trabalho eventual não consolida uma relação de emprego.

Sobre a não eventualidade, Gustavo Filipe Barbosa Garcia entende que:

Trabalho não eventual, num primeiro enfoque é aquele habitual, contínuo.

Pode-se dizer, entretanto que a não eventualidade significa a prestação de serviços ligados às atividades normais do empregador, ou seja, realizando serviços permanentemente necessários à atividade do empregador ou ao seu empreendimento.

<sup>59</sup> art. 12, I, “a”, da Lei n.º 8.212/91: Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: I - como empregado: a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

<sup>60</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 167.

A não eventualidade também pode significar a fixação do empregado em certa fonte de trabalho, que toma os seus serviços.<sup>61</sup>

c) efetuada sob subordinação ao tomador de serviços, cumprindo suas ordens, em decorrência do poder de comando do empregador.

Gustavo Filipe Barbosa Garcia assim aborda a subordinação, como característica da relação de emprego:

A etimologia da palavra “subordinação” revela suas características fundamentais. Subordinar (**sub** + **ordinare**) significa ordenar, comandar, dirigir a partir de um ponto superior àquele onde se encontra outro sujeito. 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. Entende-se como **definição de tempo** toda interferência do tomador dos serviços no que diz respeito ao instante de início e de término da atividade contratada, inclusive em relação aos momentos de fruição dos intervalos para descanso acaso existentes. Compreende-se, por outro lado, como **definição de modo** toda intercessão do tomador na maneira de ser operacionalizada a atividade contratada, resultando uma intromissão consentida pelo prestador nos meios por força dos quais serão alcançados os fins (os resultados da atividade contratada).<sup>62</sup>

d) prestação de trabalho efetuada com onerosidade, envolvendo uma perspectiva de contraprestação patrimonial e econômica.<sup>63</sup>

A exigência dos elementos caracterizadores da relação de emprego é concorrente, significa dizer que a ausência de qualquer deles é suficiente para a desfiguração da relação de emprego.<sup>64</sup>

A seguir, como já dito anteriormente, após adotar o conceito genérico de empregado, derivado do Direito do Trabalho, a legislação previdenciária (art. 12, I, da Lei n.º 8.212, de 1991) enumera uma série de situações em relação às quais se confere o mesmo efeito jurídico. Há de se notar que a lei previdenciária considera segurado empregado não somente o empregado amparado pela CLT. Esta categoria de segurado obrigatório abrange uma série de outros trabalhadores, inclusive, determinados agentes políticos e servidores públicos, que

---

<sup>61</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.125.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 171.

<sup>63</sup> Em verdade, todo contrato de trabalho é oneroso. Isto porque, pelo trabalho prestado haverá sempre uma contraprestação. O trabalho que é executado de forma gratuita não acontece no âmbito de uma relação empregatícia.

<sup>64</sup> PINTO, José Augusto Rodrigues. *Curso de Direito Individual do Trabalho*. São Paulo: LTr, 2000, p. 105.

apesar de não terem sua relação de trabalho regida pela CLT, possuem vínculo com o RGPS na condição de segurado empregado.

É segurado obrigatório da previdência social na qualidade de segurado **trabalhador avulso**, aquele que, sindicalizado ou não, contratado mediante a intermediação obrigatória do sindicato da categoria ou, quando se tratar de atividade portuária, do Órgão Gestor de Mão-de-Obra (OGMO), presta serviços de natureza urbana ou rural, sem vínculo empregatício, a diversas empresas.<sup>65</sup>

Trabalhador avulso portuário é aquele que presta serviços de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações na área dos portos organizados e de instalações portuárias de uso privativo, com intermediação obrigatória do OGMO, assim conceituados na alínea “a” do inciso VI do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), que sem vínculo empregatício, registrado ou cadastrado no OGMO, em conformidade com a Lei nº 8.630, de 1993, presta serviços a diversos operadores portuários.

Trabalhador avulso não-portuário é aquele que presta serviços de carga e descarga de mercadorias de qualquer natureza, inclusive carvão e minério, o trabalhador em alvarenga (embarcação para carga e descarga de navios), o amarrador de embarcação, o ensacador de café, cacau, sal e similares, aquele que trabalha na indústria de extração de sal, o carregador de bagagem em porto, o prático de barra em porto, o guindasteiro, o classificador, o movimentador e o empacotador de mercadorias em portos, assim conceituados nas alíneas “b” a “j” do inciso VI do art. 9º do RPS.

É segurado obrigatório da previdência social na qualidade de segurado **empregado doméstico**, aquele que presta serviços de natureza contínua, mediante remuneração, à pessoa, à família ou à entidade familiar, no âmbito residencial desta, em atividade sem fins lucrativos.

Saliente-se que somente é considerada a relação de emprego doméstico se preenchidos os requisitos acima mencionados. É considerado empregado doméstico aquele que trabalha na residência de uma família, que não exerce atividade lucrativa, inclui além do doméstico propriamente dito, a governanta, o cozinheiro, o copeiro, a babá, o enfermeiro, o jardineiro, o motorista particular e o caseiro, entre outros.

---

<sup>65</sup> O artigo 7º, XXXIV, da CRFB assegura “igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso.”

Entretanto, se comprovada a finalidade lucrativa do empregador e a participação do obreiro nesta atividade, como por exemplo, o preparo de “quentinhas”, descaracteriza-se a relação de trabalho doméstico, devendo ser reconhecida a relação jurídica de empregado regido pela CLT.

A partir da Lei nº 9.976, de 1999, passaram a estar reunidos em uma única categoria de segurados obrigatórios do regime geral da previdência social, denominada de **contribuintes individuais**, as antigas categorias de segurados empresário, autônomo e equiparado a autônomo.<sup>66</sup>

Leandro Paulsen tece as seguintes considerações acerca dos contribuintes individuais:

**-Segurados obrigatórios na qualidade de contribuinte individual.** Como contribuinte individual, são qualificados, dentro outros, a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não (alínea h), quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego (alínea g), o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio-gerente e o sócio-cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração (alínea f).<sup>67</sup>

A Constituição estabelece tratamento diferenciado ao produtor, ao parceiro, ao meeiro e ao arrendatário rurais e ao pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, fazendo surgir esta última categoria de segurado obrigatório da previdência social: a do **segurado especial**.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> Considera-se **empresário** a pessoa física que executa profissionalmente atividade economicamente organizada, visando à produção de bens ou serviços para o mercado. Trabalhador **autônomo** é a pessoa física que presta serviços habitualmente por conta própria a uma ou mais de uma pessoa, assumindo os riscos de sua atividade econômica. Os **equiparados a autônomos** consistiam dos trabalhadores que, embora não possuindo as características de trabalhadores autônomos, foram equiparados por expressa disposição legal, para fins do cumprimento das obrigações previdenciárias.

<sup>67</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed., rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 507.

<sup>68</sup> Art. 195, § 8º, da CRFB: “O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

A participação do segurado especial em sociedade empresária, em sociedade simples, como empresário individual ou como titular de empresa individual de responsabilidade limitada de objeto ou âmbito agrícola, agroindustrial ou agroturístico, considerada microempresa, não o exclui desta categoria de segurado da previdência social, desde que observados os requisitos estabelecidos em lei.<sup>69</sup>

A alteração na Lei nº 8.212, de 1991, levada a efeito pela Lei 12.873, de 2013, não altera a essência da atividade desenvolvida pelo segurado especial, mas fixa regime jurídico mais flexível, a fim de permitir que essa figura jurídica se ajuste à novel dinâmica da atividade no ambiente do agronegócio. É significativo, a esse respeito, que o segurado especial tanto pode operar nos padrões tradicionais, vale dizer, como figura isolada ou liderando o respectivo grupo familiar como, igualmente, associar-se em termos e cooperativa e como integrante de sociedade empresária, desde mantenha o respeito traço característico da figura matriz, de sujeito do meio rural e desde que tais associações se constituam entre integrantes dessa mesma categoria de segurados.<sup>70</sup>

Já o **Segurado facultativo**, é a pessoa física maior de 16 (dezesesseis) anos que, por ato volitivo, se inscreva como contribuinte da previdência social, desde que não exerça atividade remunerada que implique filiação obrigatória a qualquer regime de previdência social no País, como é o caso da dona de casa e do estudante.<sup>71</sup>

Vê-se, portanto, então que está sujeita a contribuir para a previdência social, qualquer pessoa física que venha a exercer atividade laborativa remunerada abrangida pelo RGPS, por enquadra-se no conceito amplo de trabalhador, também denominado segurado obrigatório da previdência social, na condição de empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual ou segurado especial. Além do trabalhador, contribuirá para a

---

<sup>69</sup> Art. 12, § 14, da Lei nº 8.212, de 1991: “A participação do segurado especial em sociedade empresária, em sociedade simples, como empresário individual ou como titular de empresa individual de responsabilidade limitada de objeto ou âmbito agrícola, agroindustrial ou agroturístico, considerada microempresa nos termos da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, não o exclui de tal categoria previdenciária, desde que, mantido o exercício da sua atividade rural na forma do inciso VII do caput e do § 1º, a pessoa jurídica componha-se apenas de segurados de igual natureza e sedie-se no mesmo Município ou em Município limítrofe àquele em que eles desenvolvam suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)”

<sup>70</sup> BALERA, Wagner. *Legislação previdenciária anotada*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: FISCOSoft, 2013. P. 58.

<sup>71</sup> Art. 201, § 5º, da CRFB: “É vedada a filiação ao regime geral de previdência social, na qualidade de segurado facultativo, de pessoa participante de regime próprio de previdência. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

previdência social, por ato volitivo, o segurado facultativo, desde que não exerça atividade remunerada que implique filiação obrigatória a qualquer regime de previdência social no País.

#### **1.4 A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias**

Passa-se, então, a efetiva análise da amplitude da base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Para tanto, inicialmente, será realizada uma análise da abrangência dos conceitos de “salário” e de “remuneração”, conforme postos pela legislação e pela doutrina trabalhista, justamente por serem institutos derivados do Direito do Trabalho. A doutrina trabalhista tem conferido pelo menos três sentidos diferenciados para as palavras remuneração e salário.<sup>72</sup>

A primeira acepção considera remuneração e salário como expressões equivalentes, sinônimas. No cotidiano trabalhista utiliza-se a expressão remuneração com o mesmo significado de salário. A jurisprudência e a doutrina sempre que querem reconhecer a natureza salarial de determinadas parcelas percebidas pelos empregados, comumente, referem-se ao caráter remuneratório destas verbas.

A segunda dessas acepções considera que a remuneração é gênero, do qual o salário é espécie, ou seja, considera que remuneração é o conjunto de parcelas contraprestativas em virtude da relação de emprego e que o salário é a principal destas parcelas contraprestativas no contexto do contrato de trabalho.

Dentro deste contexto, Amauri Mascaro Nascimento identifica o salário como sendo a contraprestação fixa percebida pelo empregado:

Que é salário? Trata-se de saber qual é a composição do salário.

Três conceitos são inconfundíveis, *salário, complementos salariais e atribuições não salariais*; o primeiro é o parâmetro dos cálculos nos contratos de trabalho, o segundo reúne pagamentos acessórios e não contínuos e por tal motivo não se incluem no salário, o terceiro refere-se a vantagens, bens ou serviços desvinculados dos salários.

Salário é a contraprestação fixa paga pelo empregador pelo tempo de trabalho prestado ou disponibilizado pelo empregado, calculada com base no tempo, na produção ou em ambos os critérios, periodicamente e de modo a caracterizar-se como o ganho habitual do trabalhador. Os complementos

---

<sup>72</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 707-709.

podem refletir sobre o salário ou não, dependendo da habitualidade, da frequência com que são pagos, não importando, para esse fim, a variabilidade dos seus valores, pois este não é o aspecto principal, mas sim a constância do pagamento em intervalos curtos.<sup>73</sup>

Por fim, a terceira acepção é a que estabelece uma maior diferença conceitual entre salário e remuneração, parte da premissa de que salário é o conjunto de parcelas contraprestativas do serviço pagas diretamente pelo empregador e de que remuneração compreende tanto as parcelas contraprestativas do serviço pagas pelo empregador como as gorjetas, que são pagas, como se sabe, por terceiros, baseado no modelo preconizado no art. 457 da CLT:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados.

Esta última acepção é a adotada por Gustavo Filipi Barbosa Garcia:

O art. 457, caput, apresenta o conceito de salário, possibilitando a diferenciação da remuneração propriamente.

Assim, perante o sistema jurídico em vigor, a remuneração é termo mais amplo, ou seja, o gênero que engloba como espécies o salário e a gorjeta, pois “compreendem-se na remuneração [...] além do salário [...] as gorjetas”.<sup>74</sup>

Ainda de acordo com a legislação trabalhista, o salário *in natura*, ou ganho habitual sob a forma de utilidade, é elemento integrativo do salário e consiste na retribuição do seu trabalho, em bem útil e de valor econômico diferente da moeda, nos termos do art. 458 da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o

<sup>73</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 815.

<sup>74</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.343.

pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pela Lei nº pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.67)

Sérgio Pinto Martins adota, também, o posicionamento no sentido de que, de acordo com a redação da CLT, a remuneração é igual ao salário mais as gorjetas e acrescenta, ainda, que essa remuneração tanto pode ser em dinheiro como em utilidades:

O art. 457 da CLT não define remuneração ou salário, apenas enuncia os elementos que o integram, pois utiliza a expressão “compreendem-se na remuneração do empregado...”.

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família.

Caracteriza-se a remuneração como uma prestação obrigacional de dar. Não se trata de obrigação de fazer, mas de dar, em retribuição pelos serviços prestados pelo empregado ao empregador, revelando a existência do sinalagma que é encontrado no contrato de trabalho. Essa remuneração tanto pode ser em dinheiro como em utilidades, de maneira que o empregado não necessite comprá-las, fornecendo o empregador tais coisas. O art. 458 da CLT admite o pagamento do salário em utilidades.<sup>75</sup>

Dentro deste contexto, adotamos as lições de Sérgio Pinto Martins, pois também consideramos que a legislação trabalhista, ao utilizar os termos salário e remuneração, diferencia as verbas pagas diretamente pelo empregador – quer sejam em dinheiro quer sejam em utilidades - daquelas que não são desembolsadas por ele (gorjetas), embora sejam resultado do trabalho realizado pelo empregado, no âmbito da relação contratual. Que pode assim ser sintetizada:

Remuneração = salário (em dinheiro ou em utilidades) + gorjetas
---

Conforme já adiantado, em sua redação original, o permissivo constitucional pertinente às contribuições previdenciárias dizia respeito exclusivamente à contribuição “do empregador” incidente sobre a “folha de salários”.

Diferentemente da matriz constitucional atualmente adotada, em que a contribuição “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei” incidirá sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

<sup>75</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 226-227.

Não obstante a norma constitucional tributária seja incapaz de gerar efeitos concretos nas relações jurídicas tributárias, tem evidente parcela de eficácia, uma vez que traça efetivos limites formais e materiais ao legislador. Portanto, neste momento torna-se necessário o conhecimento dos limites sintáticos, semânticos e pragmáticos da expressão: “contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Para tanto, será utilizado o modelo jurídico ofertado por Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Direito Tributário: Linguagem e Método*, denominado de regra matriz de incidência.<sup>76</sup>

Antes, entretanto, merece destaque a lição de Geraldo Ataliba sobre hipótese de incidência: “pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implicados no sistema jurídico”. E define os aspectos da hipótese de incidência em:<sup>77</sup>

a) Aspecto pessoal ou subjetivo, “é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária que o fato imponible fará nascer”.

b) Aspecto temporal é “a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.

c) Aspecto material é aquele que “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.” [...] “é a imagem abstrata de um fato jurídico”.

d) Aspecto espacial: “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible”.

Há de se fazer uma efetiva distinção entre norma tributária em sentido estrito, que é a que define o núcleo do tributo, isto é, a regra matriz de incidência, das normas tributárias em sentido amplo, que são as demais normas tributárias. Apesar de serem numerosos os postulados

---

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

<sup>77</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 76, 80, 94, 104, 106, 107.

regem a atividade tributária estatal, são poucas as que definem as regras matrizes de incidência, já que a princípio, somente há uma para cada figura tributária, acompanhada de infinidade de outras normas que tratam de questões operativas ou funcionais, como o lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, prazos, fiscalização etc.<sup>78</sup>

A regra matriz de incidência em sua estrutura lógica apresenta: i) hipótese, suposto ou antecedente; e ii) consequência. Dentro desse arcabouço a hipótese trará a previsão de um fato (exemplo: ser proprietário de bem imóvel), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se instaurará onde e quando ocorrer o fato cogitado no suposto (exemplo: aquele alguém deverá pagar à Fazenda Municipal 1% do valor venal do imóvel).

Assim sendo, conforme leciona o professor Paulo de Barros, a hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente, mencionando expressamente que:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.<sup>79</sup>

O tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, composto de verbo e complemento, que descrevem abstratamente um fato do particular (como ocorre com as contribuições previdenciárias) ou uma atuação estatal (como ocorre com as taxas).<sup>80</sup>

Ou seja, na junção dessas duas partes (verbo e complemento) é que se torna possível a descrição da hipótese de incidência constitucional das contribuições previdenciárias: 1ª) pagar ou creditar; e 2ª) salário e rendimentos do trabalho, mesmo sem vínculo empregatício.

---

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 238-239.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 239.

<sup>80</sup> *Idem*. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 626.

E mais, a base de cálculo, deve ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo, uma vez que no bojo do critério quantitativo, mensura a intensidade da conduta praticada pelo sujeito passivo, ou ainda, pela Administração, como ocorre com as taxas.

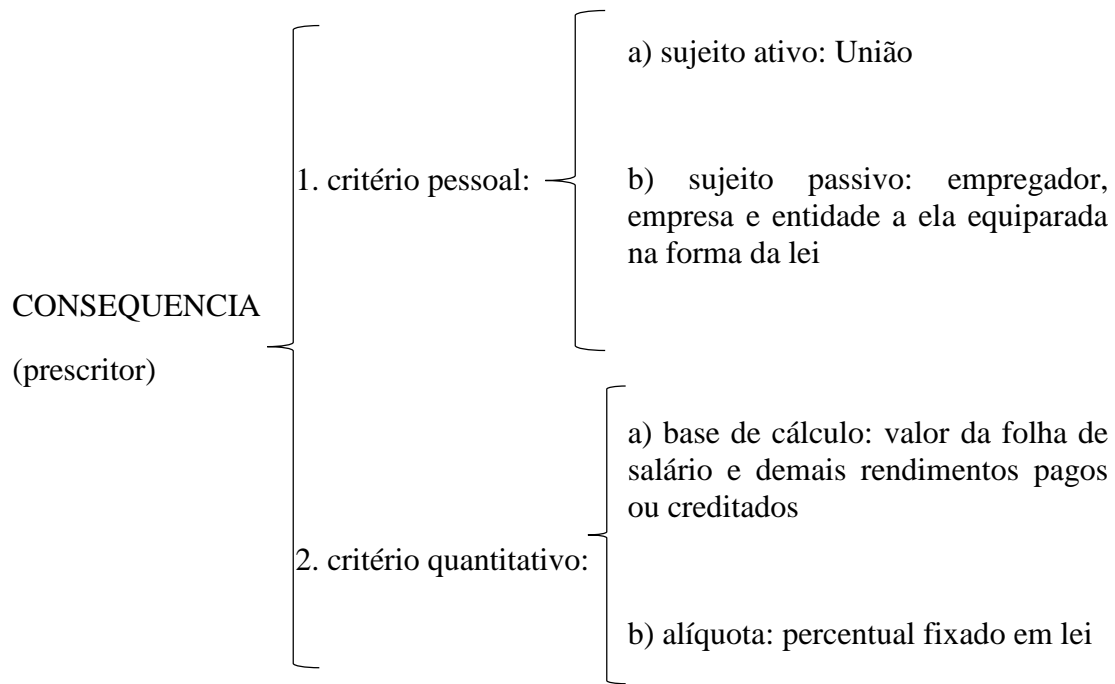
A base de cálculo como verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência adquire, ainda, uma função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária: i) confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; ii) infirmando, quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e iii) afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal.<sup>81</sup>

Assim sendo, no caso específico das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, Paulo de Barros de Carvalho, ao adotar o modelo da regra matriz de incidência, apresenta o quadro que se segue:<sup>82</sup>

HIPÓTESE (descriptor)	1. critério material:	pagar ou creditar salário e demais rendimentos do trabalho
	2. critério espacial:	território nacional
	3. critério temporal:	momento do pagamento ou creditamento do salário e demais rendimentos do trabalho

<sup>81</sup> Idem. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 318-321.

<sup>82</sup> Idem. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 805-806.



A regra matriz constitucionalmente estabelecida é que deve nortear a atividade do legislador ordinário, que no exercício de sua competência tributária não pode distanciar-se dos termos estabelecidos na Constituição, quer no que diz respeito ao sujeito passivo, quer no tocante à hipótese de incidência ou à base de cálculo.

Ao Fazer uma comparação da redação atual da Constituição, com a redação original, que previa a instituição de contribuições do empregador incidentes sobre a “folha de salários”, no que diz respeito a regra matriz de incidência constitucional das contribuições previdenciárias, vê-se que, anteriormente, havia uma menor abrangência, tanto no que diz respeito ao sujeito passivo (critério pessoal), como no que se refere à base de cálculo (critério quantitativo), conforme demonstra o seguinte quadro:

	redação original	redação atual
critério pessoal (sujeito passivo)	Empregador	empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei
critério quantitativo (base de cálculo)	valor da folha de salários	valor da folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados

Ocorre que, ainda sob a égide da redação original da Constituição foram instituídas contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações dos segurados tanto dos segurados empregados, como dos trabalhadores avulsos, autônomos e administradores.<sup>83 84</sup>

Nesse diapasão, o STF ao apreciar a validade destas normas, concluiu pela inconstitucionalidade, por considerar que a relação jurídica mantida entre o tomador de serviços e os administradores e autônomos não resultam de contrato de trabalho, formalizado à luz da CLT, impossibilitando de se dizer que o tomador dos serviços destas pessoas físicas qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado, portanto, o enquadramento no inciso I do art. 195 da CF. Naquela ocasião, o STF manifestou, também, entendimento no sentido de que outras contribuições que não estivessem enquadradas no conceito de folha de salários decorrentes de uma relação de trabalho conforme disciplinado pela CLT deveriam ser instituídas por lei complementar, conforme previsto no art. 195, § 4º, da Constituição, em acórdão assim ementado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.<sup>85</sup>

Por certo, na sua redação originária, a Constituição somente viabilizava a imposição de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, pois a redação do seu art. 195, I, possuía formulação estreita. Sob este modelo, não havia espaço para que fossem tributadas, por via de legislação ordinária, as importâncias pagas por empresas a trabalhadores sem vínculo de emprego, tais como sócios dirigentes e autônomos. Essa a razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade das expressões “administradores” e “autônomos”, contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em aresto assim ementado:

<sup>83</sup> Art. 3º, I, da Lei nº 7.787, de 1989.

<sup>84</sup> Art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, na sua redação original.

<sup>85</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 166772, Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 16/12/1994.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES "EMPRESARIOS" E "AUTONOMOS" CONTIDAS NO INC. I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSÕES "AUTONOMOS E ADMINISTRADORES" CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI N. 7.787/89.

1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de Introdução ao Cod. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões "avulsos, autônomos e administradores" contidas no inc. I do art. 3. da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4.

2. A contribuição previdenciária incidente sobre a "folha de salários" (CF, art. 195, I) não alcança os "autônomos" e "administradores", sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes.

3. Ressalva do Relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou "ex-nunc" a decisão, a partir da concessão da liminar.

4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões "empresários" e "autônomos" contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91.<sup>86</sup>

Então, há de se concluir que a norma inscrita no art. 195, I, da Constituição, na sua redação original, por referir-se à contribuição social incidente sobre a folha de salários – expressão esta que apenas alcança a remuneração paga pela empresa em virtude da execução de trabalho subordinado, com vínculo empregatício – não abrange os valores pagos aos autônomos, aos avulsos e aos administradores, que constituem categorias de profissionais não empregados. A União, para instituir validamente nova contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de trabalhadores sem vínculo empregatício, deveria valer-se, não de lei ordinária, mas, necessariamente, de espécie normativa juridicamente mais qualificada: a lei complementar.

Naquela ocasião, ante as sucessivas declarações de inconstitucionalidade e visando recompor a tributação a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidentes sobre o pagamento a autônomos, avulsos, administradores e demais pessoas físicas que, de algum modo prestassem serviços sem vínculo empregatício, o legislador editou então a Lei complementar nº 84, de 1996. Desta feita o STF reconheceu a constitucionalidade da exação, justamente porque instituída por lei complementar:

<sup>86</sup> STF, Tribunal Pleno, ADI 1102, Relator: Min. Maurício Corrêa, DJ 17/11/1995.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS e AVULSOS. Lei Complementar nº 84, de 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE. I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996: constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido.<sup>87</sup>

Neste ponto já é possível traçar conclusão acerca da abrangência da expressão *folha de salários*, que é um dos componentes do campo de incidência das contribuições previdenciárias: alberga tão-somente as contraprestações decorrentes da execução de trabalho subordinado, ou seja, com vínculo empregatício.

Então há de se concluir que, sob a égide da redação original, o texto constitucional não previa a possibilidade de fazer incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos profissionais não empregados, isto é, sem vínculo empregatício, como é o caso dos trabalhadores avulsos, dos autônomos e dos administradores.

Entretanto, com a promulgação da EC nº 20, 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas que não estejam necessariamente compreendidas em folha de salários.

Ou seja, com a nova redação do art. 195, I, “a”, da Constituição - dada pela EC nº 20, de 1998 - houve um alargamento da competência material a ser exercida pelo legislador - prevendo a incidência das contribuições previdenciárias não só sobre a “folha de salários”, mas também, sobre “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

No mesmo sentido Leandro Paulsen:

A expressão “folha de salários” pressupõe “salário”, ou seja, remuneração paga a empregado, como contraprestação pelo trabalho que desenvolve em caráter não eventual e sob a dependência do empregador. A remuneração deve ser entendida com a dimensão de “ganhos habituais do empregado, a qualquer título”, pois o § 11 do art. 201 da CF (redação da EC 20/98) é inequívoco de que tais ganhos “serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”.

---

<sup>87</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 228321, Relator: Min. Carlos Velloso, DJ 30/05/2003.

Podem ser tributados, também, os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Assim, também as remunerações a sócios-diretores (pró-labore), autônomos, avulsos e, inclusive, a remuneração prestada aos agentes políticos (e.g., prefeitos e vereadores) podem ser 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.<sup>88</sup>

A disciplina legal para a incidência das contribuições previdenciárias encontrava e, ainda encontra, amparo no art. 22 e seus incisos da Lei nº 8.212, de 1991. O quadro a seguir, que traz um comparativo da redação dos incisos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 antes e depois da EC nº 20, de 1998:

Redação anterior à EC nº 20, de 1998.	Redação posterior à EC nº 20, de 1998 (com alterações promovidas pela Lei nº 9.876, de 1999).
Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:	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 <b>segurados empregados</b> que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)	I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos <b>segurados empregados e trabalhadores avulsos</b> 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).  a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;	II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).  a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

<sup>88</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 414.

<p>b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;</p> <p>c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.</p>	<p>b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;</p> <p>c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.</p>
	<p>III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados <b>contribuintes individuais</b> que lhe prestem serviços; <u>(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>
	<p>IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de <b>cooperativas de trabalho</b>. <u>(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).</u></p>

Percebe-se que desde a redação anterior à EC nº 20, de 1998, em que a incidência constitucionalmente prevista limitava-se à *folha de salários*, o legislador ordinário utilizou-se do conceito amplo de *remuneração* para identificar a parcela sujeita à incidência das contribuições previdenciárias, qual seja, o *total das remunerações*, que não se limita às parcelas a cargo do empregador, uma vez que inclui também as gorjetas, que são parcelas a cargo de terceiros.

Por certo, o legislador ordinário ao utilizar a expressão *remunerações* como base tributável, levou em conta o fato de que a Constituição utiliza a expressão *salário* indistintamente como sinônimo de *remuneração*, uma vez que vale-se de conceito abrangente de *salário*, análogo ao de *remuneração*, no sentido de determinar a incorporação dos ganhos habituais do empregado, percebidos a qualquer título, à base econômica tributável das contribuições previdenciárias, denominando-a de *salário*, conforme dispõe o art. 201, § 11, da Constituição: “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

Ainda com relação especificamente aos trabalhadores com vínculo empregatício, denominados na legislação previdenciária de segurados empregados, há de se salientar que não houve na legislação ordinária qualquer alteração na base tributável, prevista no art. 22, I, da Lei

nº 8.212, de 1991, decorrente da EC nº 20, de 1998. A alteração no aludido dispositivo legal limitou-se à inserção da categoria trabalhadores avulsos.

Donde se conclui que a EC nº 20, de 1998, não promoveu a possibilidade de alargamento da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores com vínculo empregatícios. Tanto é verdade, que não houve alteração legislativa na incidência de contribuições dos segurados empregados decorrentes desta emenda à Constituição.

No mais, constata-se que as alterações promovidas pela Lei nº 9.876, de 1999, na redação da Lei nº 8.212, de 1991, no que concerne à base de cálculo das contribuições previdenciárias à cargo da empresa, restringiram-se a incluir no campo de incidência de contribuições previdenciárias as remunerações pagas aos trabalhadores avulsos e a nova categoria de segurados, intitulada de segurados contribuintes individuais, englobando os anteriormente denominados administradores, trabalhadores autônomos e os equiparados a autônomos.<sup>89</sup>

E ainda, promover inovação no sentido de que as contribuições previdenciárias passariam a incidir sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Apesar de o foco do presente trabalho referir-se ao componente quantitativo da regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, qual seja, a sua base de cálculo, não se pode deixar de abordar, mesmo que de forma sintética, as alterações promovidas pela EC nº 20, de 1998, no critério pessoal da regra matriz de incidência, que passou a prever como sujeito passivo a “empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei”, além da figura do “empregador” constante da redação original da Constituição.

Por certo, antes da alteração introduzida pela EC nº 20, de 1998, nos incisos I e II do art. 195 da Constituição, o âmbito constitucional das contribuições de seguridade social estava bem definido. Agora, muito fica a depender do que estabelecer a lei ordinária, especialmente quanto a equiparação a empresa de outras entidades.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Com o advento da EC nº 20, de 1998, a LC nº 84, de 1996 foi revogada pela Lei nº 9.876, de 1999.

<sup>90</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 438.

Mais uma vez, a legislação e a doutrina trabalhista serão úteis para averiguar a identidade e/ou as diferenças destes conceitos, principalmente porque o termo “empregador”, na sua acepção mais restrita, diz respeito especificamente a pré-existência de uma relação de emprego, que tem seus ditames preconizados na CLT.

O art. 2º da CLT considera empregador “a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”. § 1º do mesmo artigo equipara a empregador, “para os efeitos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados”.

Então, nos termos em que dispõe a CLT, ao afirmar que o empregador é a empresa, tais palavras autorizam a concluir que, no pensar do legislador, empregador e empresa são palavras sinônimas.<sup>91</sup>

Demonstra-se falho o aludido dispositivo da CLT ao afirmar que “considera-se empregador a empresa”. Em verdade, não há qualidade especial que possa ser juridicamente exigida do empregador, basta que, de fato, se utilize de força de trabalho que possua as características próprias do vínculo empregatício. Ou seja, a presença do empregador decorre da simples existência da figura do empregado e não pela qualidade do contratante dos seus serviços.<sup>92</sup>

No que diz respeito à legislação previdenciária, mesmo antes da EC nº 20, de 1998, utilizava-se do termo “empresa” ao identificar o sujeito passivo da exação, não obstante o texto constitucional referir-se ao termo “empregador”. Ou seja, a legislação previdenciária, ao considerar a condição de empregador, a que se referia o texto constitucional, adotou o termo “empresa” para conferir o mesmo significado, nos moldes de legislação trabalhista.

Amparado no texto constitucional original, a Lei nº 8.212, de 1991, utilizando-se da mesma técnica legislativa adotada na CLT, na qual há a figura jurídica denominada “equiparado a empregador”, considerava como empresa, para fins de identificação do sujeito passivo das contribuições previdenciárias, determinadas figuras jurídicas, relacionadas no seu art. 15, parágrafo único. O quadro a seguir, mais uma vez pretende comparar da legislação ordinária

---

<sup>91</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho: comentada*. 43 ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 39.

<sup>92</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 399-400.

atual com a anterior à EC nº 20, de 1998, desta feita no que diz respeito ao sujeito passivo da exação:

Redação anterior à EC nº 20, de 1998.	Redação posterior à EC nº 20, de 1998 (com alterações promovidas pela Lei nº 9.876, de 1999).
Art. 15. Considera-se:	Art. 15. Considera-se:
I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;	I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;
Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado 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.	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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Constata-se que as alterações promovidas pela Lei nº 9.732, de 1999 foram tão somente em função de adaptação terminológica, sem variação de conteúdo: i) o termo “considera-se empresa” passou a ser denominado “equipara-se a empresa”; e ii) a expressão “autônomo e equiparado” foi substituída pela “contribuinte individual”, fruto da aglutinação das daquelas categorias em uma única, os segurados contribuintes individuais.

Por sinal, o STF firmou entendimento no sentido de que a o termo “empregador” contido na redação original da Constituição não pode ser interpretado restritamente, por considerar que as alterações promovidas na redação do art. 195, I, só tiveram o condão de explicitar o que o constituinte originário já previa:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ART. 195, I. COFINS E CSLL. SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. LEGITIMIDADE. Esta Corte firmou o entendimento de que o termo "empregadores", contido no art. 195, I, em sua redação original, não pode ser interpretado estritamente, pois as contribuições para a seguridade social assentam na solidariedade geral, conforme o caput do mencionado artigo. Por isso, a nova redação do inciso I do art. 195, conforme a EC 20/98, apenas

explicitou o que o constituinte originário já previa. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>93</sup>

Diante deste contexto, após a promulgação da EC nº 20, de 1998, ante a ampliação das bases econômicas (demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício) e, ainda, a contemplação de novos contribuintes (empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei), com fulcro na novel redação do art. 195, I, “a”, da Constituição, o legislador ordinário fez fazer incidir contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991).<sup>94 95</sup>

Destarte, coube ao Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, verificar se a contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho encontra fundamento de validade no art. 195, I, “a”, da Constituição, que trata contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, ou se, ao revés, não se enquadrando nas hipóteses da referida norma constitucional, configuraria nova fonte de custeio, somente podendo ser instituída, assim, por lei complementar, conforme determina o § 4º do art. 195 da Constituição, na forma do art. 154, I, do texto constitucional.<sup>96</sup>

Acerca desta discussão submetida à apreciação do STF, inicialmente há de se salientar que o acórdão recorrido, no mencionado RE n.º 595838, teve como válida a equiparação da cooperativa à empresa mercantil, prevista no parágrafo único do art. 15 da Lei n.º 8.212, de 1991, por considerar decorrente da nova ordem constitucional instituída pela EC n.º 20, de

---

<sup>93</sup> STF, Segunda Turma, RE 585181 AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa, DJe 08/10/2010.

<sup>94</sup> PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 58-59. O autor leciona que “o ordenamento jurídico vigente disciplina as cooperativas como uma espécie de sociedade civil que detém características próprias, em que assume realce o espírito de mutualidade, equivalente à reciprocidade das prestações entre cooperativa e cooperado, em contraposição ao cunho eminentemente empresarial das demais sociedades”.

<sup>95</sup> BRAGANÇA, Kerly Huback. *Direito Previdenciário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 181. O autor menciona que a cooperativa de trabalho, também chamada de cooperativa de mão-de-obra “é a sociedade formada por operários, artifices ou pessoas da mesma profissão ou ofício, ou de vários ofícios de uma mesma classe, que se associam para prestar serviços a terceiros por seu intermédio”.

<sup>96</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 595838, Relator: Min. Dias Toffoli, DJe 08/10/2014.

1998, que ao promover alterações no art. 195 da Constituição, dispensou a edição de lei complementar para equiparar cooperativa à empresa.

No mais, o aresto recorrido concluiu que não é inconstitucional a exigência da contribuição de 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura emitida pelas cooperativas, justamente porque o art. 195 da Constituição, em sua nova redação dada pela Emenda nº 20, de 1998, permite que a contribuição previdenciária incida, também, sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço mesmo sem vínculo empregatício.

Observe-se que, para enquadrar a contribuição em tela com o que dispõe o art. 195, I, “a”, o legislador considerou que a hipótese de incidência, da contribuição a cargo da empresa, decorria da prestação de serviço de pessoa física (cooperado) para empresa, só que por intermédio de cooperativa de trabalho.

A questão foi amplamente enfrentada no voto do ministro Dias Toffoli, ao frisar que o papel da cooperativa não é de mera intermediadora, vez que o papel da cooperativa é justamente superar a relação isolada que existe entre prestadores de serviços autônomos e empresa tomadora de serviços, cuja relação de prestação de serviços é promovida de modo integralmente autônomo, concluindo que o fato gerador da exação “não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços”, nos seguintes termos:

Em primeiro lugar, a relação entre cooperativa e cooperados não é de mera “entidade intermediária”, sem qualquer consequência jurídica. A entidade cooperativa é criada justamente para superar a relação isolada entre prestadores (autônomos) e tomadores de serviços (empresas), relação essa em que o contrato de prestação de serviços é promovido de modo integralmente autônomo. Trata-se de alternativa de agrupamento em regime de solidariedade (art. 3º, I, da Lei nº 5.764/71).

Como elucidada Heleno Taveira Torres,

“[a] relação cooperativa por excelência é aquela entabulada entre seus sócios usuários e a própria entidade. Nesta, nenhuma subordinação se perfaz, não há relação de emprego; **mas também não se pode dizer que o sócio usuário exerça, por conta própria, a atividade profissional, nos domínios da respectiva especialidade.** Ele o faz, agora, sob cooperação, munindo-se dos serviços que lhe presta a cooperativa, especialmente o de eliminar a intermediação de outras entidades de prestações de serviços ou de vínculo empregatício” (Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 101/150, jan. 2004).

Embora os sócios/usuários possam prestar seus serviços no âmbito dos respectivos locais de trabalho, com seus equipamentos e técnicas próprios, a prestação dos serviços não é dos sócios/usuários, mas da sociedade cooperativa, definida no art. 4º da Lei nº 5.764/71 como “sociedade de pessoas”. **Os terceiros interessados em tais serviços os pagam diretamente à cooperativa**, que se ocupa, posteriormente, de repassar aos sócios/usuários as parcelas relativas às respectivas remunerações.

Nessa linha, a tributação de empresas, na forma delineada na Lei nº 9.876/99, mediante desconsideração legal da personalidade jurídica das sociedades cooperativas, acaba por subverter os conceitos do direito privado de pessoa física e de pessoa jurídica.

Em verdade, o fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária na forma da Lei 9.876/99 não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, **mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços**. Não se estabelece vínculo jurídico entre os contratantes e os cooperados que desempenham as funções contratadas. **É a própria cooperativa que assume a responsabilidade pela execução dos serviços, sendo os associados escalados para a execução dos serviços estranhos ao contrato**.

Outro ponto que merece destaque, é a apreciação da base de cálculo adotada pelo legislador, que é o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Desta feita, em seu voto, o Ministro Dias Toffoli deixa claro que realizou uma análise comparativa entre a *regra matriz de incidência* delineada na constituição e a adotada pelo legislador ordinário:

Ao se avançar na análise da regra matriz de incidência desenhada no art. 22, inciso VI, da Lei 8.212/91, pela Lei 9.876/99, verifica-se que a base de cálculo adotada também não resiste a um controle de constitucionalidade.

Com efeito, a base de cálculo é definida como o **valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços**, englobando, assim, não só os rendimentos do trabalho que são repassados aos cooperados, mas também despesas outras que integram o preço contratado, como, por exemplo, a taxa de administração.

(...)

Com efeito, uma vez definido constitucionalmente o conteúdo mínimo da norma padrão de incidência tributária (base econômica) – na hipótese, aquela descrita no art. 195, I, a, da Carta Magna -, o legislador que venha a instituir tributo exercitando essa competência estará estritamente vinculado aos termos da norma que a definiu.

No caso da contribuição previdenciária examinada nestes autos, cujo **critério material** pretende ser o da **prestação do serviço**, a **base de cálculo** não poderia ser outra que não o **valor da remuneração desse serviço**. Dito de outro modo, **a base de cálculo há de ser representada pela medida do serviço prestado pelo cooperado, havendo manifesta violação do texto constitucional na hipótese de se calcular a contribuição com base em valores pagos a qualquer outro título**.

(...)

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho.

Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

O presente julgado culminou por reconhecer a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Como se vê, o julgado em comento confirma a premissa de que o legislador ordinário, no exercício de sua competência tributária não pode distanciar-se dos termos estabelecidos na Constituição. Resta evidente que não houve adequação da regra matriz constitucionalmente estabelecida com a regra matriz prevista no aludido dispositivo legal, tanto no que concerne à hipótese de incidência, como no que diz respeito à base de cálculo, conforme demonstrado no quadro a seguir:

	Hipótese de Incidência	Base de Cálculo
Constituição	pagar ou creditar salário e demais rendimentos do trabalho.	valor da folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados.
Lei	relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.	valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.
Observação	não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado.	não só os rendimentos do trabalho que são repassados aos cooperados, mas também despesas outras que integram o preço contratado, como, por exemplo, a taxa de administração.

A regra matriz de incidência constitucionalmente prevista para as contribuições previdenciárias, encontra suas hipóteses de incidência delineadas no art. 22 e incisos e art. 28 e incisos, respectivamente, para a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, e para a contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social, conforme quadro a seguir:

<b>Contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei</b>	<b>Contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social</b>
Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:	Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição
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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
	II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;
<p>II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).<sup>97</sup></p> <p>a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;</p> <p>b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;</p> <p>c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.</p>	

<sup>97</sup> A Constituição assegura aos trabalhadores urbanos e rurais o seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa (art. 7º, XXVIII)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).	III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).	
	IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º

Considerando que a base de cálculo é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o “quantum” do tributo, ou seja, é o valor preestabelecido de uma grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o “quantum” a pagar ou a receber, o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições previdenciárias.

A remuneração é instituto que deriva do Direito do Trabalho, com conotação específica. É adotada pelo Direito Previdenciário, observando as peculiaridades que são próprias deste ramo do Direito.

Note-se que os citados dispositivos, ao descreverem a remuneração como sendo a base impositiva da contribuição previdenciária, não desceu à pormenorização acerca das parcelas remuneratórias. Enunciam, tão-somente, a incidência sobre a remuneração, inclusive as gorjetas, sobre ganhos habituais sob a forma de utilidades, sobre os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial e, ainda, sobre outras espécies de remuneração, qualquer que seja sua forma. Isto no caso dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, posto que para os contribuintes individuais a lei menciona tão somente que a incidência dar-se-á sobre a totalidade das remunerações.

Entretanto, é relevante destacar que a incidência deverá restringir-se às hipóteses nas quais as parcelas pagas, devidas ou creditadas destinem-se a retribuir o trabalho. Isto é, a incidência tributária das contribuições previdenciárias está restrita às importâncias destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, que venham a caracterizar-se como remuneração.

Há de se salientar que, em relação à empresa, a lei previdenciária identifica como base de cálculo a “remuneração” (art. 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/91) e, em relação ao segurado (art. 28, I, II e III, da Lei nº 8.212/91) utiliza o *nomem juris* “salário-de-contribuição”.<sup>98</sup>

O salário-de-contribuição, que é instituto próprio do Direito Previdenciário, tem por pressuposto o conceito de remuneração, conforme leciona João Ernesto Aragonés Vianna:

Nos termos do art. 195, II da Constituição Federal, o trabalhador e os demais segurados da previdência social são contribuintes da seguridade social.

A contribuição dessas pessoas é calculada mediante aplicação de uma alíquota sobre o seu salário-de-contribuição, o qual é definido pelo artigo 28 da Lei nº 8.212/91. Veja que o salário-de-contribuição é um conceito próprio do direito previdenciário, sem relação com o direito do trabalho ou com outros ramos do direito. Por isso é possível atribuir um salário-de-contribuição para os contribuinte individuais e avulsos, os quais não recebem salários, sob o ponto de vista do direito Laboral, pois sua remuneração não decorre de uma relação de emprego. Mesmo os segurados facultativos, quer sequer precisam auferir alguma remuneração, têm, no direito previdenciário, salário-de-contribuição.<sup>99</sup>

Existe uma diferença de valor entre a remuneração e salário-de-contribuição, pois o último comporta limites mínimo e máximo e a remuneração, em relação à empresa, não sofre limitações na incidência de contribuição.

Os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição são fixados por meio de portaria conjunta do Ministério da Fazenda e do Ministério da Previdência Social, sofrendo alteração sempre que ocorrer modificação no valor dos benefícios de prestação continuada da previdência social.<sup>100 101</sup>

Ou seja, *salário de contribuição* é a base de cálculo para se determinar a contribuição devida pelos segurados, tendo valor mínimo e máximo fixados na legislação. A *remuneração*, diversamente, é a base de cálculo da contribuição da empresa, e não está sujeito a limite máximo. Observe que o salário de contribuição, para o segurado, é obtido a partir da sua

<sup>98</sup> Acerca do disciplinamento constitucional do regime geral da previdência social, de que trata o art. 201 e parágrafos, merecem menção as seguintes disposições, que fazem referência a expressão “salário de contribuição”: a) nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo (art. 201, § 2º); e b) todos os salários de contribuição considerados para o cálculo de benefício serão devidamente atualizados, na forma da lei (art. 201, § 2º).

<sup>99</sup> VIANNA, João Ernesto Aragonés, *Curso de Direito Previdenciário*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 260.

<sup>100</sup> Art. 28, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991: “O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.”

<sup>101</sup> A Portaria Interministerial MF/MPS nº 1, de 2016, fixou que a partir de 1º de janeiro de 2016, o salário-de-contribuição não poderá ser inferior a R\$ 880,00, nem superior a R\$ 5.189,82.

remuneração, mas não se identifica com ela, em função do limite a máximo a que se encontra sujeito o salário de contribuição, a que à remuneração não é aplicável.

No mesmo sentido leciona Fábio Zambitte Ibrahim:

Ao contrário da contribuição dos segurados, a qual incide sobre o salário-de-contribuição, a cota patronal incide sobre a remuneração. Isso é fundamental pelo seguinte: a base de incidência da contribuição patronal não possui limite máximo como a dos segurados. Embora a composição da base de cálculo siga, rigorosamente, a mesma sistemática, a base impositiva da empresa não é submetida a qualquer limite.<sup>102</sup>

Pelo exposto, podemos inferir que os valores do salário de contribuição e da remuneração coincidem até o limite máximo do salário de contribuição. A partir deste limite, o valor do salário de contribuição, base de cálculo para o segurado, difere do valor da remuneração, base de cálculo da empresa, sendo a última sempre igual ou superior. Portanto, o salário de contribuição é a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados do regime geral da previdência social. Isto é, sobre o salário de contribuição é que irão incidir as alíquotas das contribuições previdenciárias dos segurados.<sup>103</sup>

Saliente-se que o art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, não disciplina somente a questão da incidência sobre a remuneração do segurado empregado; abrange, também, a do trabalhador avulso, com relação ao seu tomador de serviços. Por seu turno, o art. 22, III, da Lei nº 8.212, aborda a incidência de contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais, que dentre outros, destacam-se os trabalhadores autônomos e os empresários.

Como já afirmado, a CLT, ao tratar de remuneração, o faz especificamente para disciplinar a relação de trabalho dos trabalhadores com vínculo empregatício. Por outro lado, a Lei nº 8.212, de 1991, ao se utilizar da expressão remuneração como base de cálculo das contribuições previdenciárias, o faz no sentido de corroborar a sua incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 22, I e III).

---

<sup>102</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 238.

<sup>103</sup> SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. *Direito Previdenciário Avançado*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2005, p. 497.

Neste ponto, há de se perquirir se a base de cálculo da contribuição social previdenciária, assim prescrita no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91, recebe o influxo de regras jurídicas do Direito do Trabalho.

Entendo que esta investigação tenha solução calcada na autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho e demais ramos do Direito. Em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser apreciada com cautela quando se conflitar com o ordenamento legal previdenciário.

Principalmente porque com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”.

Assim sendo, a princípio, especificamente no que diz respeito às relações de trabalho com vínculo empregatício, as parcelas consideradas ou não consideradas remuneração pela legislação trabalhista irão, respectivamente, integrar ou não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. O que leva a doutrinadores e a jurisprudência previdenciária a valer-se de conceitos próprios do Direito do Trabalho para seus estudos e solução de litígios na esfera tributária previdenciária.

Nem poderia ser diferente, até mesmo porque, desde o advento da EC nº 20, de 1998, compete à Justiça do Trabalho a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, da Constituição, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.<sup>104</sup>

Dentro deste contexto o STF aprovou a Súmula Vinculante nº 53, que assim dispõe: “A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados.”

Observe-se que o *Precedente Representativo* apresentado para a edição da Súmula Vinculante nº 53, para demonstrar o fundamento jurídico do enunciado, dispõe expressamente que a base de cálculo das contribuições previdenciárias possui valor idêntico ao do salário:

No que concerne à contribuição social referente ao salário cujo pagamento foi determinado em decisão trabalhista, é fácil identificar o crédito exequendo e, conseqüentemente, admitir a substituição das etapas tradicionais de sua constituição por ato de ofício do próprio Magistrado. O lançamento, a notificação e a apuração são todos englobados pela intimação do devedor para o seu pagamento. Afinal, a base de cálculo é o valor mesmo do salário.<sup>105</sup>

Entretanto, conforme demonstrado, a remuneração, como base de cálculo das contribuições previdenciárias, em muito se assemelha - porém, não se confunde - com o conceito trabalhista de remuneração. Justamente porque o conceito de remuneração para efeitos da apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias não se restringe às hipóteses em que há uma relação de emprego, de que trata a CLT e abrangida pela expressão *folha de salários*, prevista na primeira parte do art. 195, I, “a”, da constituição.

Relembre-se que as contribuições previdenciárias incidentes sobre os *demais rendimentos do trabalho*, previstos na a segunda parte do art. 195, I, “a”, da constituição, destinados à pessoa física prestadora de serviço, mesmo sem vínculo empregatício, também denominada de *remuneração* na legislação ordinária, não se encontram albergadas pela legislação trabalhista, o que acarreta a necessidade de autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho para fins de definição de remuneração, em específico, para a apuração da remuneração dos trabalhadores sem vínculo empregatício.

---

<sup>104</sup> Art. 114, VII, da CRFB.

<sup>105</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 569056, Relator: Min. Menezes Direito, DJe 12/12/2008.

Fábio Zambitte Ibrahim, defende uma maior autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho, em virtude da adoção do termo salário de contribuição:

Uma causa de grandes prejuízos à autonomia didática do Direito Previdenciário é propiciada pela própria Lei nº 8.212/91, ao definir que o salário de contribuição é, em regra, equivalente à remuneração do trabalhador. Devido a esta conceituação, frequentemente a base de cálculo previdenciária é vista como mero sinônimo da própria remuneração, sendo esta analisada exclusivamente perante o prisma trabalhista.

É evidente que o Direito do Trabalho é fonte da maior relevância. Entretanto, não se pode, de pronto, admitir que conceitos trabalhistas tenham exatamente o mesmo significado no âmbito previdenciário, embora seja o defendido pela maioria.

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário-de-contribuição, a partir de um conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário-de-contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto signo remuneração.<sup>106</sup>

Entendemos de forma diversa, pois, conforme já apontado, o nosso posicionamento é no sentido de que o salário de contribuição é a base de cálculo para se determinar a contribuição devida pelos segurados. Ao passo que a remuneração é a base de cálculo da contribuição da empresa. Conforme já afirmado, o salário de contribuição, para o segurado, é obtido a partir da sua remuneração, mas não se identifica com ela, em função do limite a máximo a que se encontra sujeito o salário de contribuição, a que à remuneração não é aplicável.

O conceito de *remuneração* no Direito Previdenciário somente é mais amplo se comparado com o da legislação trabalhista no que concerne as parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas sem vínculo empregatício, que percebem remunerações não decorrentes de uma relação de emprego disciplinada na CLT, tais como os empresários e os trabalhadores autônomos, denominados segurados contribuintes individuais, e ainda, os servidores públicos não amparados por regimes próprios de previdência social, estes enquadrados como segurados empregados, dentre outros. Daí a necessidade de um conceito próprio de *remuneração* para o Direito Previdenciário.

Pode-se então concluir, mais uma vez, que *remuneração* é gênero e *salário* é a espécie desse gênero. Portanto, avançando para o conceito mais amplo do que é o encontrado na legislação trabalhista, a palavra *remuneração* presta-se a designar a totalidade dos ganhos do

---

<sup>106</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 321-322.

prestador de serviços, destinados a retribuir o trabalho, com ou sem vínculo empregatício e a palavra *salário*, para designar os ganhos recebidos pelo empregado diretamente do empregador pela contraprestação do trabalho.

A relevância da delimitação do conceito de remuneração para fins da apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias nos força a relembrar a lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem a base de cálculo, que é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária e que se destina a, primordialmente, dimensionar a quantidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, que combinando-a com a alíquota haverá, então a determinação da prestação pecuniária, apresenta três funções distintas: 1)- função mensuradora: medir as proporções reais do fato; 2)- função objetiva: compor a específica determinação da dívida ; 3)- função comparativa: confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.<sup>107</sup>

Ressalte-se que função mensuradora faz com que a base de cálculo torne-se a verdadeira e autêntica expressão econômica da hipótese de incidência. Ademais, somente após a delimitação do objeto a ser tributado, no caso a remuneração (entendida como sendo aquela decorrente da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício) se pode mensurar o seu valor econômico.

Por fim, para se verificar a abrangência do conceito de *remuneração*, para fins de verificar a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em especial, no que diz respeito ao segurado empregado, não pode deixar de ser levada em consideração a exigência da habitualidade, que consta expressamente no art. 201, § 11, da Constituição: “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.”

A habitualidade é o elemento preponderante para se saber se o pagamento feito pode ou não ser considerado como remuneração. O contrato de trabalho é um pacto de trato sucessivo,

---

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 318-321.

em que há a continuidade na prestação de serviços e, em consequência, o pagamento habitual dos salários.<sup>108</sup>

Assim sendo, entendemos que, conceitualmente, pode-se considerar que *remuneração* é o conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho, com a ressalva de que para efeitos de serem considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias, os rendimentos do trabalho, decorrentes de prestação de serviços em caráter eventual, sem relação de emprego, não se sujeitam a exigência da habitualidade.

Por outro lado, podem ocorrer situações – e ocorrem - em que há o pagamento ou o creditamento de verbas para o trabalhador pelo tomador de serviços ou por terceiros e estas verbas, por não estarem abrangidas pelo conceito de remuneração, não estarão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, justamente porque não há incidência da norma tributária.

Significa dizer que podem ocorrer fatos que não estão previstos em nenhuma hipótese de norma tributária, e conseqüentemente, não haverá tributação, por simples inexistência de incidência normativa. Ora, se não incide a norma, então não há tributo, porque o fato que ocorreu não está nela abstratamente descrito. Tem-se a não incidência, que deve ser encarada simplesmente como uma consequência natural da ausência de juridicidade tributável no plano normativo, que provoca reflexos no plano fático.

A não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou seja, não se configura o seu suporte fático. Não há de se exigir uma regra jurídica indicando os casos de não incidência, bastando a existência de uma norma jurídica definindo a hipótese de incidência, e tudo que não esteja definido como hipótese de incidência, conseqüentemente, será hipótese de não incidência.<sup>109</sup>

Assim sendo, para que se torne plausível uma análise aprofundada acerca da incidência ou não incidência de determinadas parcelas normalmente pagas pelas empresas a seus

---

<sup>108</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 230.

<sup>109</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 242-243.

trabalhadores, há se realizar uma análise das características da remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

### **1.5 As características da remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias**

A remuneração é o núcleo fundamental da regra matriz de incidência de contribuições previdenciárias, vez que o legislador a elegeu como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador destas contribuições. Com efeito, estão contidos nesta regra matriz de incidência, exclusivamente, os valores remuneratórios, afastados portanto, os valores indenizatórios, ressarcitórios e os que não decorram de contrato de trabalho.

Conforme já asseverado, a remuneração é instituto que deriva do Direito do Trabalho, com conotação específica no âmbito do Direito Previdenciário, que a adota, observando as peculiaridades que são próprias deste ramo do Direito. Sobre o tema transcreve-se a lição de Wladimir Novaes Martinez:

Como insistentemente afirmado, a remuneração é o núcleo do conceito de salário-de-contribuição. Presente desde os primórdios da Previdência Social, foi escolhida para ser a principal, senão a única base de cálculo da contribuição, em razão do papel substituidor da prestação de pagamento continuado. Isto é, ser essa retribuição o meio habitual de subsistência do trabalhador, precisamente a contingência protegida pelo seguro ou seguridade social. De modo evidente, também por possuir dimensão fácil de ser apurada e, aliás, em razão disso, objeto freqüente de interesse de outras exações, critério para vários fins sociais e parâmetros de inúmeras obrigações, direitos e vantagens ("Conceito de Remuneração para os fins da pensão alimentícia", in Supl. Trab. LTr n. 38/84).

Os valores remuneratórios detêm as nuances da remuneração, expressão técnico-jurídica trabalhista designativa de gênero de obrigações laborais e, por sua vez, espécie do gênero pagamentos ou importâncias recebidos pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho (ao seu lado partilham os desembolsos indenizatórios e ressarcitórios). Gênero, compreendendo diversas parcelas auferidas, destacando-se, em particular, o salário, as conquistas sociais e a gorjeta.

A legislação previdenciária não conhece conceito próprio de remuneração. Se o possuísse, teria de ser praticamente igual à definição trabalhista. O instituto jurídico pertence ao Direito do Trabalho. Evidentemente, poderá modificá-lo a seu talante e ter-se-á uma remuneração previdenciária.

Ela disciplina conceito específico, o salário-de-contribuição. Como componente central, a remuneração.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 478.

Cabe lembrar que consideramos que *remuneração* é o conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho.

Não se pode olvidar que os principais dispositivos legais que trazem em seu bojo a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias são os art. 22, I, e art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991. E dos referidos dispositivos legais, em consonância com os dispositivos constitucionais que tratam do custeio previdenciário, art. 195, I, “a” e art. 201, § 11, é que podem ser identificadas as características das parcelas que integram a remuneração: a) habitualidade; b) retribuição pelo trabalho e não para o trabalho; c) irrelevância do título; d) integrar o patrimônio do trabalhador; e) independência da consumação ou não da quitação da prestação; e f) o benefício previdenciário é a substituição da remuneração do trabalhador.<sup>111</sup>

A **habitualidade**, no âmbito trabalhista, é exigida para que se considere que determinada parcela destinada ao trabalhador, em decorrência da prestação do serviço, em dinheiro ou *in natura* (utilidades), seja considerada como integrante de seu salário.

Neste mesmo sentido lição de Sérgio Pinto Martins: “O art. 458 da CLT realça que só se considera o salário *in natura* quando há habitualidade no fornecimento das utilidades. A jurisprudência mostra que um dos requisitos para se considerar se determinada verba tem ou não natureza salarial é a habitualidade.”<sup>112</sup>

Neste ponto, ao tratar do requisito da habitualidade, para a incidência de contribuições previdenciárias, reformulamos entendimento anteriormente exarado por ocasião de publicação de artigo, que tratou da discussão acerca da influência da habitualidade e da eventualidade nos pagamentos das parcelas remuneratórias para a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, no qual, naquela ocasião nos

---

<sup>111</sup> Ibidem, p. 476. O autor, acerca das características básicas do salário de contribuição, assevera o seguinte: “Os principais elementos definidores presentes no texto legal, presumidos ou dele historicamente afastados, capazes de conceituar o instituto, são os seguintes: a) remuneração, como núcleo fundamental; b) totalidade das importâncias; c) pouco valer o título; d) contraprestatividade pelo trabalho e não para o trabalho; e) consumação ou não da quitação; f) integração no patrimônio do trabalhador; g) origem da retribuição; h) destinação da contribuição; i) papel substituidor do benefício; e, finalmente, j) a periodicidade.”

<sup>112</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 231.

manifestamo-nos no sentido de que a remuneração em espécie, independentemente de sua habitualidade, compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias.<sup>113</sup>

Uma leitura equivocada do art. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212/91, poderia levar o leitor a conclusão de que a lei previdenciária somente exige o requisito da habitualidade no que diz respeito ao salário *in natura*, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, sem fazer menção expressa ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.

Arnaldo Sussekind, Délio Maranhão e Segadas Vianna, doutrinam que somente as parcelas recebidas com habitualidade é que podem ser consideradas como componentes da remuneração:

Compreende-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário, devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Como se infere, salário, é a retribuição dos serviços prestados pelo empregado, por força do contrato de trabalho, sendo devido e pago diretamente pelo empregador que dele se utiliza para a realização dos fins colimados pela empresa; remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho, e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato.<sup>114</sup>

Cabe lembrar que a Constituição, com a generalidade que lhe é própria, além de tratar do financiamento da seguridade social no art. 195, refere-se expressamente, no art. 201, § 11, aos ganhos habituais para efeitos de incidência de contribuições previdenciária: “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei”.

Este dispositivo constitucional é dotado de grande alcance, uma vez que ao mesmo tempo em que faz previsão no sentido de que somente os ganhos habituais podem ser considerados para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, possibilita ao legislador ordinário excluir da incidência tributária, e consequentemente, dos benefícios previdenciários, parcelas que não obstante sejam disponibilizadas com habitualidade, não

---

<sup>113</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *A influência da habitualidade e da eventualidade para a incidência de contribuições previdenciárias*. In: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karen Jureidini; e QUEIROZ, Mary Elbe. *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo, SP: Focofiscal, 2014, p. 91-104.

<sup>114</sup> SÚSSEKIND, Arnaldo Lopes; MARANHÃO, Délio; e VIANNA, Segadas. *Instituições do Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 1991, v.1, p. 321.

estarão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, como ocorre com alguns valores especificados no § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, que serão tratados especificamente no capítulo destinado às parcelas não integrantes da remuneração.

Portanto, há de se concluir que: i) a regra-matriz de incidência constitucional exige que somente os ganhos habituais podem ser considerados para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias; e ii) os ganhos habituais podem ser retirados pelo legislador ordinário do campo de incidência de contribuições previdenciárias.<sup>115</sup>

Entretanto, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, a característica da habitualidade não é exigível quando a remuneração é destinada a retribuir o trabalho “a quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego”, ante as características próprias desta modalidade de prestação de serviço, que é justamente de natureza eventual.<sup>116</sup>

Destarte, ante o reflexo deste preceito constitucional na legislação ordinária, Lei nº 8.212, de 1991 (art. 22, I e 28, I), que traçam a regra-matriz de incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos segurados empregados e dos trabalhadores avulsos, constata-se que a incidência de contribuições previdenciárias sujeita-se ao requisito da habitualidade do pagamento da prestação. Ou seja, somente podem ser consideradas como inseridas no conceito de remuneração, para os segurados empregados as parcelas a eles destinadas com habitualidade, quer sejam em espécie quer sejam em forma de utilidades.

Neste mesmo sentido, no Direito Previdenciário destaca-se o ensinamento de Marco André Ramos Vieira, ao lecionar que a remuneração consiste de retribuições recebidas – com habitualidade – em virtude da prestação de serviços:

Em regra, as alíquotas incidem sobre a remuneração que são as retribuições recebidas com habitualidade pelo empregado, em virtude da prestação de

---

<sup>115</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte, *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 121. O autor menciona que: “Infelizmente, o preceito constitucional faz remissão a lei, cabendo a esta prever casos em que haverá ou não a incidência. Digo que e infeliz tal ressalva devido a possibilidade aberta para a restrição de eficácia da norma constitucional. Pela atual redação da Constituição, parcelas pagas habitualmente podem ser excluídas do salário-de-contribuição desde que previstas expressamente em lei como tal. E exatamente o que ocorre com alguns valores, como o vale-alimentação, que é pagamento habitual, mas excluído da base de cálculo das contribuições sociais. Em virtude disto, este valor também não integrara o benefício previdenciário deste trabalhador, o qual sofrera redução de seus ganhos - o valor referente a alimentação não agregará ao seu benefício. Sem compreender a sistemática cruel da lei, certamente culpara a previdência social pela perda de seus ganhos, e não o erro do legislador”.

<sup>116</sup> O art. 12, V, “g” da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que é considerado segurado obrigatório do RGPS, na condição de contribuinte individual, quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego.

serviços (retribuição), em dinheiro ou utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer as necessidades básicas do trabalhador e da família dele. É uma definição que engloba o conceito de salários, que são os valores fornecidos diretamente pelo empregador em decorrência do contrato e as gorjetas, que são os pagamentos provenientes de terceiros.<sup>117</sup>

Ainda neste sentido, confira-se precedente do STJ, que peremptoriamente concluiu que ao se exigir o requisito referente ao “ganho habitual” para a incidência de contribuições previdenciárias, não há de se considerar que, com isto, tenha sido declarada a inconstitucionalidade do art. 28, I, da Lei n.º 8.212, de 1991, e outro, que de forma expressa define que são os “ganhos habituais” do empregado que se incorporam ao seu salário para fixar a base de cálculo da contribuição previdenciária:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INDENIZAÇÃO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. PARCELA QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Ao contrário do que afirma a agravante, não houve declaração de inconstitucionalidade do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, restando exposto apenas na decisão singular que a instituição de contribuição previdenciária somente é possível sobre o que constitua 'ganho habitual', sendo que o ressarcimento de valores correspondentes a despesas realizadas com o uso de veículo próprio do empregado tem natureza indenizatória, não integrando, portanto, o salário-de-contribuição para fins de incidência tributária.<sup>118</sup>

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA DE 40% SOBRE OS DEPÓSITOS DO FGTS. CARÁTER INDENIZATÓRIO. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE E LIBERALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. PARTICIPAÇÃO SOBRE OS LUCROS. NÃO INCIDÊNCIA QUANDO OBSERVADOS OS LIMITES DA MP 794/94 E DA LEI 10.101/00.

1. Conforme estabelece o texto constitucional, são os "ganhos habituais" do empregado que se incorporam ao seu salário para fixar a base de cálculo da contribuição previdenciária (art. 201, § 11, da Constituição Federal).

2. No mesmo sentido, consigna o art. 22, I, da Lei 8.212/91 que a contribuição a cargo da empresa incide sobre a "remuneração" paga ao empregado. Ou seja, consoante pacífica jurisprudência do STJ, o parâmetro para incidência da contribuição previdenciária é o caráter salarial da verba.<sup>119</sup>

<sup>117</sup> VIEIRA, Marco André Ramos, *Manual de Direito Previdenciário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 196.

<sup>118</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 942.885/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 17/03/2008.

<sup>119</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1561617/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 01/12/2015.

Não é por outra razão que a lei expressamente disciplina que não integram a remuneração as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, conforme será detalhadamente abordado no capítulo seguinte.<sup>120</sup>

A lei não oferece um conceito legal preciso sobre o que seja habitualidade, não há um critério preciso para a configuração da habitualidade que será interpretada em cada caso, surgindo alguns critérios jurisprudenciais e doutrinários. O importante é que o trabalhador, em razão da habitualidade com que os pagamentos são feitos, passe a contar com tais ingressos em seu patrimônio.

Precedente do Conselho Administrativo Fiscal (CARF) analisando a incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas destinadas a empregados apreciou a questão da habitualidade e da eventualidade, acatou entendimento no sentido de que parcelas pagas anualmente são consideradas habituais e, conseqüentemente, não eventuais:

GANHO EVENTUAL. DEFINIÇÃO. INAPLICABILIDADE PARA OS ABONOS. APLICABILIDADE PARA PAGAMENTO ÚNICO PELA REPACTUAÇÃO DO PLANO PETROS.

Ganho eventual é o oposto de ganho repetido, habitual. Habitualidade é a qualidade daquilo que é frequente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Ganho eventual é o ganho que foi ou pode ser repetido no máximo três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Os abonos pagos no caso em destaque possuem características de habitualidade, posto que pagos anualmente. Pagamento único realizado em compensação à mudança do Plano Petros é ganho eventual que desfruta da isenção do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91.<sup>121</sup>

Destarte, consideramos ganhos habituais as contraprestações patronais fornecidas ao trabalhador de maneira reiterada, duradoura ou frequente, decorrentes do contrato de trabalho, incluindo tanto o pagamento em dinheiro, como o fornecimento de utilidades. Isto é, considera-se ganho habitual qualquer prestação proporcionada ao empregado que seja repetida no tempo, excluídos, por consequência, os eventuais.

Outro aspecto relevante consiste em traçar a diferenciação entre os pagamentos efetuados **para o trabalho** daqueles realizados com **retribuição pelo trabalho**, pois os

<sup>120</sup> Art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97): (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”

<sup>121</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-003.937, relator: conselheiro Mauro José da Silva, julgado em 18/03/2014.

primeiros não integram a remuneração do trabalhador, enquanto que os últimos indubitavelmente encontram-se nela incluídos. Esta distinção possui relevância, principalmente, no que se refere às prestações *in natura*, ou seja, às utilidades (bens de valor econômico com exceção de dinheiro) que são fornecidas ao prestador de serviços.

Leandro Paulsen salienta que:

Ademais, ao apurar-se o “total das remunerações”, é preciso ter em conta que o art. 195, I, a, da Constituição cuida de “rendimentos do trabalho” e que o próprio art. 22, I, da Lei 8.212/91 circunscreve àquelas “destinadas a retribuir o trabalho”. Verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho não compõem a base de cálculo da contribuição.<sup>122</sup>

Por exemplo, se o empregado utiliza o veículo da empresa para o cumprimento de suas tarefas profissionais, para o serviço, não se considera o uso do veículo como prestação de caráter remuneratório, estando fora do conceito de remuneração. Entretanto, se o veículo é fornecido pela empresa para que o trabalhador o utilize para seu lazer e de sua família, a situação se altera, pois então o caráter remuneratório faz-se evidente.

Ainda sobre a retribuição pelo trabalho, os dispositivos legais em comento são expressos ao dispor sobre a incidência de contribuições previdenciárias tanto pelos pagamentos decorrentes de serviços efetivamente prestados, como pelo pagamento decorrente do tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

A questão da **irrelevância do título** deve ser apreciada sob dois aspectos. O primeiro aspecto diz respeito à denominação adotada pelo empregador para concessão de determinada parcela a seu empregado. Por exemplo, se o empregador remunera seu empregado habitualmente com um valor a título de “indenização de aluguel”, e tal prestação na verdade é conferida como contraprestação pelo serviço prestado (e não para o serviço), seu caráter remuneratório é evidente, embora a tentativa de mascará-lo sob o rótulo de “indenização”. Portanto, este valor será considerado parcela remuneratória e sofrerá a incidência de contribuição previdenciária.

O outro aspecto diz respeito à adoção da expressão “a qualquer título”, na Constituição, no art. 195, I e no art. 201, § 11, e da expressão “qualquer que seja a sua forma” na Lei nº 8.212,

---

<sup>122</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 416.

de 1991 (art. 22, I e art. 28, I) da Lei nº 8.212, de 1991. Ambas as expressões não implicam em dizer que haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre quaisquer parcelas ou, ainda, que haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas que não decorram de contrato de trabalho.

Neste sentido mesmo sentido Leandro Paulsen:

Cabe ter em conta, de outro lado, o que não pode ser tributado a tal título. A referência, na norma de competência, a “rendimentos do trabalho” afasta 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.<sup>123</sup>

Ou seja, não é qualquer importância paga pelo empregador que estará sujeita à incidência de contribuição previdenciária, vez que deve ser previamente considerado que o elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições previdenciárias é a remuneração. Portanto, as expressões “a qualquer título” e “qualquer que seja a sua forma”, devem ser entendidas no sentido de que se a parcela sob apreciação possuir cunho remuneratório, haverá incidência de contribuições previdenciárias, sendo irrelevante a denominação adotada. Caso contrário, ao se concluir que a referida parcela não possui cunho remuneratório, por óbvio, não haverá incidência destas contribuições.

A característica de **integrar o patrimônio do trabalhador** diz respeito a parcela concedida ao trabalhador estar vinculada à existência de algum ganho econômico, quer seja em dinheiro, quer seja em utilidade, para o empregado em razão da relação de trabalho, acarretando, conseqüentemente, um a ser ônus suportado pelo empregador.

A **independência da consumação ou não da quitação da prestação** para que se considere a incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada parcela, decorre, inicialmente, da expressão “pagos ou creditados” contida na Constituição.<sup>124</sup>

Portanto, nos termos fixados na Constituição, há de se considerar que o critério material da hipótese de incidência consiste em pagar ou creditar salário e demais rendimentos do trabalho, o critério temporal é exatamente o momento do pagamento ou do creditamento do salário e demais rendimentos do trabalho.

---

<sup>123</sup> *Ibden*, p. 414.

<sup>124</sup> Art. 195, I, “a”, da CRFB.

Assim sendo, a lei ordinária ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, também não exige o pagamento das remunerações para que esteja consumado o fato gerador, ante a previsão de sua incidência sobre as remunerações “pagas, devidas ou creditadas” a qualquer título, durante o mês.<sup>125</sup>

Constata-se, então, que as aludidas disposições legais, consideram que as contribuições previdenciárias incidem não só sobre os rendimentos pagos ao trabalhador, mas também sobre os devidos ou creditados a qualquer título. Isso significa que a obrigação tributária independe do efetivo pagamento da remuneração.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso manifestaram-se pela inconstitucionalidade da expressão *devida* prevista em lei ordinária:

De outro lado, embora o dispositivo se refira a remuneração “paga, devida ou creditada”, a base econômica que pode ser objeto de tributação restringe-se a remuneração “paga ou creditada”, conforme se vê da redação do art. 195, I, a, da Constituição, já abordado.

Assim, não tem suporte válido o lançamento e a cobrança de contribuição sobre remuneração tida pelos auditores fiscais como devida, mas que não tenha sido paga ou creditada, pois é inconstitucional a expressão “devida” constante do art. 22, I, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 9.876/99.<sup>126</sup>

Por relevante, cabe destacar o § 2º ao art. 43 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, cujo texto representa a conversão da MP nº 449, de 2008, definindo que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”, destina-se especificamente às ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.<sup>127</sup>

O aludido dispositivo foi inserido no texto legal para, juntamente com o § 3º do mesmo artigo, estabelecer que a base de cálculo deve ser apurada mês a mês, com a respectiva incidência das atualizações, juros e multa de mora em cada uma das competências abrangidas pelas sentenças judiciais ou acordos homologados.<sup>128</sup>

<sup>125</sup> Art. 22, I e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

<sup>126</sup> PAULSEN, Leandro; e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral – contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 122.

<sup>127</sup> Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93) (...) § 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

<sup>128</sup> § 3º As contribuições sociais serão apuradas mês a mês, com referência ao período da prestação de serviços, mediante a aplicação de alíquotas, limites máximos do salário-de-contribuição e acréscimos legais moratórios vigentes relativamente a cada uma das competências abrangidas, devendo o recolhimento ser efetuado no mesmo

Ademais, insta salientar que até mesmo com a inclusão dos parágrafos 2º e 3º ao art. 43 da Lei nº 8.212, de 1991, o TST reluta em reconhecer que o fato gerador das contribuições previdenciárias - repita-se, nas ações trabalhistas – dá-se pela prestação de serviços:

RECURSO DE REVISTA. (...) CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTA MORATÓRIA. TERMO INICIAL. DECISÃO JUDICIAL. ARTIGO 43 DA LEI Nº 8.212/91. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Da redação da alteração legislativa ressalta a ampliação, no § 3º do art. 43, do fato tributável da contribuição previdenciária. A norma constitucional definiu o fato tributável, devendo se proceder à leitura do dispositivo em face da Lei Maior. Se não cabe à lei infraconstitucional criar novo fato, é de se verificar que os §§ 2º e 3º da Lei nº 11.941/2009 devem ser apreciados em consonância com o que dispõe o art. 195, I, "a", da Constituição, que determina, com apoio naquela alínea, que a materialidade das contribuições instituídas seja 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. No caso de decisão judicial, é de se aplicar o entendimento de que o fato gerador é a decisão judicial que reconhece o título exequendo. Recurso de revista conhecido e provido.<sup>129</sup>

E mais, em decorrência da previsão no sentido de que haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre as remunerações “pagas, devidas ou creditadas” a qualquer título, durante o mês, parcela da doutrina considera que o fato gerador das contribuições previdenciárias decorre da prestação de serviços. Nesse sentido leciona Fábio Zambitte Ibrahim:

Não só as remunerações efetivamente pagas entram na base, mas também as devidas ou creditadas. Com isso, nenhuma empresa poderá deixar de pagar contribuições previdenciárias, alegando que não remunerou seus empregados.

A partir do momento em que há a prestação do serviço, tendo-se remuneração devida, há o fato gerador. O que interessa e o crédito jurídico, não necessariamente o efetivo pagamento.<sup>130</sup>

Em igual sentido, Ítalo Romano Eduardo e Jeane Tavares Aragão Eduardo:

Note que ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária mesmo na hipótese do empregador ser devedor da remuneração do trabalhador e não proceder o efetivo pagamento. Dentro deste contexto, o empregador poderá, por exemplo, estar em mora com o trabalhador ou mesmo pagar remuneração menor do que a realmente devida, mas ainda assim a contribuição deverá ser calculada sobre a remuneração que deveria ter sido auferida em sua integralidade, afinal é um direito adquirido do trabalhador. Portanto, o fato

---

prazo em que devam ser pagos os créditos encontrados em liquidação de sentença ou em acordo homologado, sendo que nesse último caso o recolhimento será feito em tantas parcelas quantas as previstas no acordo, nas mesmas datas em que sejam exigíveis e proporcionalmente a cada uma delas. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

<sup>129</sup> TST, 6ª Turma, RR - 4781-70.2012.5.12.0039, Relator: Ministro Aloysio Corrêa da Veiga, DEJT 08/11/2013.

<sup>130</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 238.

gerador não se configura no ato do pagamento da remuneração, mas no simples fato do trabalhador ter prestado serviço.<sup>131</sup>

Forçoso mencionar disposição do CTN no sentido de que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, é a situação de fato que gera a obrigação tributária de pagamento imposta ao sujeito passivo a crédito do sujeito ativo.<sup>132</sup>

Portanto, torna-se necessária uma análise dos critérios material e temporal da regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias para demonstrar que o fato gerador dar-se-á no momento em que as remunerações forem pagas, devidas ou creditadas, e não, tão-somente com a prestação dos serviços.

Em outra oportunidade, ao apreciar os conceitos de pagamento e de crédito, chegamos as seguintes conclusões:

- pagamento é ato de extinção de obrigação pré-existente no âmbito do direito privado, de modo que somente existe pagamento quando se trate de dívida vencida;

(...)

- crédito é ato de quase-pagamento de dívida vencida, pois a pessoa devedora da mesma a disponibiliza para o respectivo credor, em conta individual deste, para que este receba o que lhe é devido quando lhe aprouver.<sup>133</sup>

Quanto a expressão “devidas”, tem-se que a intenção do legislador foi no sentido de fazer exigível a obrigação tributária decorrente da prestação de serviços, mesmo que não haja a efetividade do pagamento ou do creditamento da remuneração. Ou seja, a partir do momento que se concretiza o dever de remunerar, passa a haver a obrigação tributária.

Entretanto, para que a remuneração seja considerada como devida, não basta que as parcelas remuneratórias não tenham sido pagas, devem ser consideradas como devidas pelo empregador. Em julgado no âmbito do CARF, ao apreciar lançamento tributário decorrente de parcelas que no entender do fisco deveriam ser remuneradas pela empresa, e não foram (no caso concreto o fisco constatou que a empresa efetuava o pagamento sobre determinadas parcelas tidas como remuneratórias, tais como, horas extras, horas substituição, horas monografia,

---

<sup>131</sup> EDUARDO, Ítalo Romano; e EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. Curso de Direito Previdenciário. 10 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 63.

<sup>132</sup> Art. 114 do CTN.

<sup>133</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *Imposto de Renda Retido na Fonte – remessas para o exterior: o mero crédito contábil não importa aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*. In: QUEIROZ, Mary Elbe. Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário. São Paulo, SP: Focofiscal, 2015, v. 2, p. 197.

dentre outras, sem que houvesse o devido reflexo no denominado descanso semanal remunerado), por considerar integrantes da base de cálculo as parcelas devidas, concluiu-se que o lançamento não merecia prosperar, justamente, porque a verba que o fisco considerou sujeita à incidência, sequer foi reconhecida como devida pela empresa.<sup>134</sup>

Com a opção legislativa de haver a incidência de contribuições previdenciárias sobre as remunerações “pagas, devidas ou creditadas” a qualquer título, durante o mês, implica necessariamente na adoção do regime de competência, que tem a finalidade de reconhecer na contabilidade, as receitas, custos e despesas no período a quem competem, independentemente de seu recebimento (receitas) ou pagamento (custos e despesas), em detrimento do regime de caixa, no qual o reconhecimento de receitas e despesas dá-se quando se recebe ou se paga, ou seja, no caso do regime de caixa o que importa é o momento em que a receita é recebida e a despesa é paga e no regime de competência o relevante é o período a que se referem.

Neste sentido decidiu o STF, definindo que a tributação da empresa, para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, calculadas com base na remuneração, submete-se ao regime de competência. Assim, o tributo incide no momento em que surge a obrigação legal de pagamento, independentemente se este irá ocorrer em oportunidade posterior.<sup>135</sup>

Assim, nos termos em que dispõe a lei ordinária, o aspecto temporal da regra matriz de incidência foi fixado como sendo no momento no qual remuneração é “paga, devida ou creditada”, ou seja, independe da efetiva consumação ou não da quitação da prestação.

A apuração mensal, também definida em lei, trata-se de aspecto temporal ficto, que considera ocorrido o fato gerador no último dia de cada mês, justamente porque esta é a mesma periodicidade que, em geral, é adotada para a satisfação das retribuições trabalhistas.<sup>136</sup>

Em verdade, o fato gerador das contribuições previdenciárias se enquadra, quanto ao aspecto material em fato gerador complexo, por abranger inúmeros atos, fatos ou situações jurídicas da mesma espécie, qual sejam, a totalidade das remunerações. Distinguindo-se do fato

---

<sup>134</sup> CAREF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.474, relatora: Conselheira Carolina Wanderley Landim, julgado em 20 de março de 2014.

<sup>135</sup> STF, Segunda Turma, RE 419612 AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa, DJe 06/04/2011.

<sup>136</sup> Art. 459 da CLT: “O pagamento do salário, qualquer que seja a modalidade do trabalho, não deve ser estipulado por período superior a 1 (um) mês, salvo no que concerne a comissões, percentagens e gratificações.”

gerador simples, que se constitui de um único ato ou fato jurídico, a exemplo da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, fato gerador do ICMS.<sup>137</sup>

Conseqüentemente, no que diz respeito ao aspecto temporal, as contribuições previdenciárias enquadram-se como fato gerador periódico, também denominado *fato gerador complexivo*, posto que ele ocorre em certo período de tempo, repetidamente, abrangendo diversos fatos geradores ou o fato gerador que sob o aspecto material se define como complexo, a semelhança do imposto de renda, que somente se aperfeiçoa no último minuto do ano, o das contribuições previdenciárias somente se aperfeiçoa no último instante de cada mês. Distingue-se do fato gerador instantâneo, que ocorre em certa fração de tempo e se esgota completamente, como é o caso do fato gerador do ICMS, que se dá com a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante.<sup>138</sup>

Por fim, cabe apreciar uma última característica, não menos relevante que as demais, vez que tem, inclusive, sido utilizada como parâmetro para verificação de incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre determinada parcela, qual seja, **o benefício previdenciário é a substituição da remuneração do trabalhador**, que decorre do mandamento constitucional no sentido de que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios”<sup>139</sup>.

Verifica-se, ainda, que o preceito constitucional demonstra a efetiva existência de um elo entre a contribuição previdenciária e o benefício previdenciário. Este elo não é de dependência e sim de conteúdo e nível, distinguindo o que denomina de fato gerador imediato do fato gerador mediato. O fato gerador imediato é o fato gerador propriamente dito, que é a situação impositiva decorrente da lei e o fato gerador mediato decorre da necessidade de recursos financeiros ou econômicos imprescindíveis à manutenção do plano de benefícios.<sup>140</sup>

Dada a relevância do papel substituidor da prestação previdenciária de pagamento continuado, nos momentos em que há dúvida acerca da natureza remuneratória ou não de parcela paga pelo empregador, esta característica deve ser averiguada para sanar dúvidas acerca da incidência de contribuições previdenciárias.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 250-251.

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 253-254.

<sup>139</sup> Art. 201, § 11, da CRFB.

<sup>140</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 475.

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 478.

Fábio Zambitte chega a enfatizar que deve ser formulado o seguinte questionamento: “será esta parcela objeto de substituição pelo benefício previdenciário? Se a resposta for positiva, há, salvo exceção expressa, incidência”. Assevera, ainda, que esta correlação decorre da forma de custeio dos benefícios previdenciários, que são suportadas tanto pela contribuição do empregador como pela contribuição do trabalhador:

Esta correlação é viável, já que o custeio incidente sobre folha de pagamento é uma espécie de operação casada - o trabalhador contribui sobre certa base e a empresa, como espécie de patrocinadora compulsória, contribui também sobre a mesma base com sua parcela, de modo que, com a contribuição de ambos, a remuneração do trabalhador possa ser substituída pelo benefício previdenciário no advento de algum infortúnio.<sup>142</sup>

Entretanto, em sentido diametralmente oposto o seguinte precedente do CARF:

VERBAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA DO TRABALHADOR. SITUAÇÃO IRRELEVANTE PARA A INCIDÊNCIA OU NÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA QUE FINANCIAM O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA.

Ser ou não uma verba incorporável à aposentadoria do trabalhador não é determinante para a incidência ou não da contribuição previdenciária que financia o regime geral, pois inexistente determinação legal estabelecendo uma relação bivalente entre base de cálculo da contribuição previdenciária e benefício previdenciário do regime geral.<sup>143</sup>

O nosso entendimento, em decorrência do que preconiza o art. 201, § 11, da Constituição, é no sentido de que a incidência de contribuições previdenciárias somente pode se dar sobre parcelas que gerem reflexos na aposentadoria do segurado do RGPS.

Ante o exposto, em observância as características que lhes são próprias, as parcelas pagas pela empresa ao trabalhador para serem consideradas como remuneração devem preencher os seguintes requisitos, de forma cumulativa: i) serem retribuição pelo trabalho e não para o trabalho; ii) serem pagas ou concedidas com habitualidade; iii) integrarem o patrimônio do trabalhador; e iv) o benefício previdenciário deve substituir estas parcelas no advento de algum infortúnio amparado pelos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Ainda em decorrência das características apontadas a parcela paga a título de remuneração independe: i) do título que seja adotado; e ii) da consumação ou não da quitação da prestação.

---

<sup>142</sup> IBRAIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 270.

<sup>143</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-003.937, relator: conselheiro Mauro José da Silva, julgado em 18/03/2014.

Feitas estas considerações acerca das características da remuneração, a seguir, será feita uma análise acerca das verbas em que há, por que não dizer, um certo consenso acerca de serem consideradas parcelas integrantes da remuneração, isto é, serão abordadas as verbas que podem ser consideradas como abrangidas pela expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

### **1.6. Parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.**

O **Salário** é o conjunto de pagamentos em espécie, feito diretamente e com habitualidade pelo empregador ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, seja pelo serviço efetivamente prestado por ele, seja pela sua disponibilidade. É composto de uma parcela fixa, que sempre é paga ao trabalhador pelo empregador, e, ainda, de outras parcelas de caráter remuneratório, que são devidas tão somente em determinadas situações previstas na legislação, conforme se depreende do texto legal contido na CLT.<sup>144</sup>

De acordo com o que preconiza o art. 28, § 7º, da Lei 8.212, de 1991, sobre o **décimo terceiro salário**, também denominado de gratificação natalina, incidem contribuições previdenciárias.<sup>145</sup>

Com o advento da Lei nº 4.090, de 1962, que instituiu a gratificação de natal para os trabalhadores, passou a haver compulsoriedade no pagamento desta gratificação, que o legislador – já naquela ocasião – qualificou como gratificação salarial.<sup>146 147</sup>

O STF assentou, na súmula nº 688, a possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o décimo terceiro salário: “É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.”

A contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário é calculada em separado da contribuição sobre o restante da remuneração do segurado. Se o cálculo da

<sup>144</sup> Art. 457, § 1º da CLT: “Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.”

<sup>145</sup> Art. 28, § 7º da Lei 8.212, de 1991: “O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.”

<sup>146</sup> Art. 1º da Lei nº 4.090, de 1962: “No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.”

<sup>147</sup> O art. 1º da Lei nº 4.749, de 1965, ao dispor sobre o pagamento da gratificação natalina, também, deixou expresso o seu caráter salarial: “A gratificação salarial instituída pela Lei número 4.090, de 13 de julho de 1962, será paga pelo empregador até o dia 20 de dezembro de cada ano, compensada a importância que, a título de adiantamento, o empregado houver recebido na forma do artigo seguinte.”

contribuição não fosse em separado, ou seja, se o cálculo fosse realizado em conjunto, a soma da remuneração mensal com o décimo terceiro salário poderia superar o limite máximo do salário de contribuição, o que resultaria num recolhimento menor por parte do segurado. Assim sendo, com o cálculo em separado averigua-se um limite máximo para a contribuição mensal e outro para o décimo terceiro salário.<sup>148</sup>

A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.066.682/SP, processado nos termos do art. 543-C do CPC, de 1973, firmou a compreensão no sentido de que a Lei n.º 8.620, de 1993 autorizou expressamente a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13.º salário, cuja base de cálculo deve ser calculada em separado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART.

543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DECRETO Nº 612/92. LEI FEDERAL Nº 8.212/91. CÁLCULO EM SEPARADO. LEGALIDADE APÓS EDIÇÃO DA LEI FEDERAL Nº 8.620/93.

1. A Lei n.º 8.620/93, em seu art. 7.º, § 2.º autorizou expressamente a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13.º salário, cuja base de cálculo deve ser calculada em separado do salário-de-remuneração do respectivo mês de dezembro (Precedentes: REsp 868.242/RN, DJe 12/06/2008; EREsp 442.781/PR, DJ 10/12/2007; REsp n.º 853.409/PE, DJU de 29.08.2006; REsp n.º 788.479/SC, DJU de 06.02.2006; REsp n.º 813.215/SC, DJU de 17.08.2006).

2. Sob a égide da Lei n.º 8.212/91, o E. STJ firmou o entendimento de ser ilegal o cálculo, em separado, da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina em relação ao salário do mês de dezembro, tese que restou superada com a edição da Lei n.º 8.620/93, que estabeleceu expressamente essa forma de cálculo em separado.

3. In casu, a discussão cinge-se à pretensão da repetição do indébito dos valores pagos separadamente a partir de 1994, quando vigente norma legal a respaldar a tributação em separado da gratificação natalina.

4. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.<sup>149</sup>

No nosso entender, a incidência das contribuições previdenciárias justifica-se, também, porque esta parcela salarial será substituída pela gratificação natalina (abono anual) que é assegurada constitucionalmente e regulada pelo art. 40 da Lei nº 8.213, de 1991, que dispõe ser “devido abono anual ao segurado e ao dependente da previdência social que, durante o ano,

<sup>148</sup> Art. 7º, § 2º da Lei 8.620, de 1991: “A contribuição de que trata este artigo incide sobre o valor bruto do décimo-terceiro salário, mediante aplicação, em separado, das alíquotas estabelecidas nos arts. 20 e 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”

<sup>149</sup> STJ, Primeira Seção, REsp 1066682/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 01/02/2010.

recebeu auxílio-doença, auxílio-acidente ou aposentadoria, pensão por morte ou auxílio-reclusão” e que o referido abono será calculado da mesma forma que a gratificação de natal dos trabalhadores.<sup>150</sup>

Portanto, por ser retribuição pelo trabalho, por ser pago com habitualidade, por integrar o patrimônio do trabalhador, e também, por haver benefício previdenciário substituidor desta parcela, entendemos que o décimo terceiro salário (gratificação natalina), por se tratar de parcela salarial, subsume-se ao conceito de remuneração, sujeitando-se à incidência de contribuições previdenciárias.

Como dito, o salário pode ser pago em pecúnia (dinheiro) ou em bens ou serviços (utilidades). Esse último é denominado **salário utilidade** ou *in natura*. Cumpre, mais uma vez, trazer à baila o art. 458 da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

O rol traçado pelo dispositivo legal em tela é meramente exemplificativo, de modo que podem ser fornecidas outras utilidades, diversas daquelas mencionadas expressamente. Estas podem ser bens ou serviços, como por exemplo, passagens e hospedagem por ocasião de viagens anuais de férias do trabalhador, conta de telefone e condomínio da residência do trabalhador, entre outros.

Nem toda utilidade (bem ou serviço) fornecida pela empresa é salário, devendo estar presentes determinados requisitos. Sistematizando os elementos contidos no caput do art. 458 da CLT, extraem-se os seguintes requisitos configuradores do salário-utilidade: a) fundamento na relação de trabalho; b) caráter contraprestativo c) habitualidade; e d) integrar o patrimônio do trabalhador.

Fundamento na relação de trabalho: As utilidades auferidas pelo trabalhador deverão ter como fundamento a existência da relação de emprego mantida entre as partes, ou seja, o trabalhador não as recebe por laços de amizade, parentesco ou benevolência, mas em face do acordado no contrato de trabalho.

---

<sup>150</sup> Art. 201, § 6º, da CRFB.

Caráter contraprestativo: a prestação *in natura*, para ser tida como salário, deve ser dada em contraprestação ao serviço prestado (pelo trabalho). Em razão disso, não configuram salário-utilidade os bens ou serviços fornecidos para viabilizar a prestação laboral (para o trabalho).

Habitualidade: O fornecimento do bem ou serviço há de se reiterar ao longo do contrato, podendo até mesmo ser semestral ou anual. Ocorre que não há nenhum dispositivo legal que delimite o que vem a ser habitual ou quando que ela se caracteriza. Entretanto, é certo que uma concessão meramente eventual não configura salário utilidade.

Integrar o patrimônio do trabalhador: Para ser considerada salário, a utilidade fornecida deve gerar, necessariamente, um ônus para o empregador que implique um ganho econômico para o trabalhador, inclusive, no sentido de que o trabalhador, em consequência da utilidade recebida, deixe de arcar com despesas que arcaria na hipótese de não serem concedidas as utilidades.

Ademais, para ser considerada como integrante da remuneração, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, a utilidade deve compor o cálculo do benefício de prestação continuada que venha substituir a remuneração, no advento de algum infortúnio coberto pela previdência social.

Sobre o tema, salário utilidade, vale a pena mencionar julgado do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), no qual houve uma efetiva apreciação dos requisitos necessários para que uma parcela *in natura* esteja sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, com uma abordagem doutrinária e jurisprudencial:

A questão posta nos presentes autos cinge-se, pois, a aferir a natureza salarial de cada uma das utilidades conferidas a trabalhadores contratados pela Recorrente na execução do contrato de trabalho.

Segundo Arnaldo Süssekind, "Para que determinado fornecimento seja considerado como salário utilidade faz-se mister que não tenha por fim a sua utilização no local de trabalho para prestação dos serviços contratados. É que, neste caso, a utilidade constitui um meio necessário ou conveniente para a execução dos serviços e não um rendimento do empregado proveniente do trabalho realizado" (in Instituições do Direito do Trabalho, Vol. I, 17ª Edição, pág. 363).

Esse critério é também adotado por Martins Catharino em seu Tratado Jurídico do Salário, no qual enuncia regra singela para a caracterização do salário utilidade: "Toda vez que ela seja meio necessário e indispensável para determinada prestação de trabalho subordinado a resposta será negativa; será afirmativa quando a utilidade é fornecida pelo serviço prestado, como típica contraprestação".

Analisemos, pois, a natureza das utilidades objeto do presente recurso.

Sustenta a Recorrente que as despesas se deram em decorrência de serem indispensáveis ao exercício do labor. Não há como caracterizar as despesas com habitação na forma de pagamento de aluguéis ou na forma de pagamento de diárias em hotéis, no presente caso, como um “meio necessário ou conveniente para a execução dos serviços”, muito ao contrário, constitui, indubitavelmente, um rendimento do empregado proveniente do trabalho, ou seja, contraprestação salarial.

Doutrina e Jurisprudência são assentes em considerar tal utilidade como salário *in natura*, Arnaldo Sussekind, em seu livro Instituições do Direito do Trabalho, pág. 367, assim se manifesta: “Algumas empresas concedem ao empregado um abono para o aluguel de casa; mas tal remuneração nada mais representa do que salário em dinheiro”.

No mesmo sentido a posição da jurisprudência dos nossos tribunais:

“DESPESA DE ALUGUEL - REEMBOLSO PELA EMPREGADORA - SALÁRIO INDIRETO. Revela-se salário indireto a cobertura de despesa de aluguel do obreiro pela empregadora, representando um “*plus*” salarial, exatamente como se “*in natura*” fosse, descaracterizando a alegada ajuda de custo, de cunho indenizatório. (*omissis*)”(TRT-PR-RO-5431/91 - AC. 3ª t-9144/92 - Rel. Juiz Alberto Manenti. DJPR, 27.11.92 - pág. 145)”

“AJUDA HABITACIONAL - NATUREZA JURÍDICA. A ajuda de custo habitacional tem nítido caráter salarial, constituindo salário indireto, o chamado “salário *in natura*”, que deve integrar a contraprestação do laborista para todos os efeitos legais. Inaplicável à espécie o disposto no parágrafo 2º do art. 458 da CLT. Revista desprovida. ” (TST-RR-68681/93.7 - Ac. 2ª T-3405/93 - 1ª Região - Rel. Hylo Gurgel. DJU, 19.11.93, pág. 24754)”

Quanto às despesas com telefone, TV a cabo e lavanderia, há de se salientar que representam a assunção de uma despesa pessoal de seus trabalhadores pela Recorrente, emergindo daí a sua natureza de salário-utilidade.

Oportuna a citação de dois arestos de nossos Tribunais que esclarecem, sem deixar margem de dúvida, a natureza salarial das utilidades em comento:

“SALÁRIO-UTILIDADE - QUANDO SE CONFIGURA. 'Sempre que uma prestação *in natura* represente um ganho para o trabalhador, isto é, satisfaça total ou parcialmente um consumo que se ela não existisse o trabalhador só teria podido realizar às suas próprias expensas, deve ser considerado salário' (Justo Lopes)” (TST-RR-7.198/89.4 - Ac. 1ª T. 2.803/90 - 19.11.90. Rel. Min. Fernando Américo Veiga Damasceno, in LTr 55-8/972)”

“USO DO TELEFONE NA RESIDÊNCIA DO EMPREGADO - SALÁRIO 'IN NATURA' - Configura-se como utilidade salarial o uso do telefone na residência do empregado ainda que instalado pela empresa para atender serviços do interesse desta.” (TRT 20ª Região - 915/99 - Ac. Um da 3ª T. - Rel. Juíza Lourdes Cabral de Mello - DJPE, 14.11.92.)”

Incontestável, pois, o caráter salarial da parcela correspondente ao pagamento das despesas com habitação, bem como de outras despesas tais como telefone, TV a cabo e lavanderia.

Aliás, este é o entendimento dos tribunais da Justiça do Trabalho:

“SALÁRIO IN NATURA - CONFIGURAÇÃO. O fornecimento habitual de moradia, transporte e telefone ou de qualquer outro bem jurídico, desde que não constitua meio necessário e indispensável à execução das atribuições do empregado, configura prestação in natura, integrante do salário do obreiro para todos os efeitos legais. Inteligência do art. 458, caput, e § 2º da CLT. Recurso patronal a que se nega provimento.” (TRT 6ª Reg. - RO 2547/91 - - Rel. Juiz JOÃO BOSCO SANTANA DE MORAES - DJSE, 26.05.99.)”

Entretanto, o fato de determinada utilidade ter sido paga em um único mês, como foi o caso do aluguel pago à Sra. (omitido), descaracteriza sua natureza de salário de contribuição, posto que deixa de ser cumprido um dos requisitos legalmente estabelecidos, o da habitualidade, conforme previsto tanto no art. 22, I como no art. 28, I da Lei n.º 8.212/91:

(...)

Portanto, a utilidade concedida, a título de aluguel à Sra. (omitido), no mês de setembro de 1999, constante na planilha de “aluguéis - salário indireto” (fls. 2006), por não configurar ganho habitual, não integra o salário de contribuição, devendo ser excluído do lançamento sob exame.<sup>151</sup>

Portanto, há de se realizar uma averiguação das características aqui mencionadas, para definir se determinada parcela fornecida ao trabalhador na forma de utilidade é integrante ou não do seu salário e, conseqüentemente, se integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, conclui-se este capítulo apreciando as parcelas que, normalmente, são integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, justamente porque enquadram-se no conceito aqui adotado para *remuneração*, como sendo o conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho e, ainda, por preencherem, cumulativamente, os requisitos de: i) serem retribuição pelo trabalho e não para o trabalho; ii) serem pagas ou concedidas com habitualidade; iii) integrarem o patrimônio do trabalhador; e iv) o benefício previdenciário deve substituir estas parcelas no advento de algum infortúnio amparado pelos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Por outro lado, no próximo capítulo serão abordadas, as parcelas que são pagas aos trabalhadores pelos tomadores de serviços, que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e as controvérsias que versam sobre estas verbas.

---

<sup>151</sup> CRPS, 2ª Câmara de Julgamento, Acórdão nº 666/2006, Relator: Conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 28/06/2006.

## **CAPÍTULO 2 – ANÁLISE CRÍTICA DAS PARCELAS NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Cabe, mais uma vez, destacar que consideramos remuneração como sendo um conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho. E que, em decorrência de suas características, as retribuições pagas aos trabalhadores para enquadrarem-se como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, devem, cumulativamente, serem retribuição pelo trabalho e não para o trabalho, serem pagas ou concedidas com habitualidade, integrarem o patrimônio do trabalhador e o benefício previdenciário deve substituir estas parcelas no advento de algum infortúnio amparado pelos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Também é relevante relembrar, como já destacado anteriormente, que os principais dispositivos legais que trazem em seu bojo a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias são os art. 22, I, II e III e art. 28, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Adotadas estas premissas, objetivando efetivamente compreender quando se trata de não incidência, faz-se mister analisar a hipótese de incidência e a base de cálculo para que se possa ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, uma vez que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo.<sup>152</sup>

A regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Ou seja, pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas de hierarquias inferiores.<sup>153</sup>

---

<sup>152</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52 e 129.

<sup>153</sup> *Ibidem*.

O princípio da estrita legalidade, tratado genericamente no art. 5º, II, da Constituição, ganha feições específicas no campo do Direito Tributário, ao ser constitucionalmente assegurado ao contribuinte que as pessoas jurídicas de Direito Público dotadas de competência para instituir e cobrar tributos, somente possam exigir ou aumentar tributos mediante expedição de lei. Em outras palavras, a regra-matriz de incidência somente poderá ser descrita por lei, bem como, a majoração de tributos já existentes.<sup>154 155</sup>

De mais a mais, para que surja o direito subjetivo público de exigir a prestação tributária, deve haver necessariamente a subsunção do fato à norma. Considera-se que há subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).<sup>156</sup>

E que, esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um deles não seja reconhecido, e a dinâmica descrita ficará inteiramente comprometida.

Surge, então, a figura da **não incidência**, que decorre da inexistência do fato sujeito à norma de incidência tributária, razão pela qual não há de se falar na instalação de vínculo obrigacional tributário. Daí decorre a impossibilidade de exigência do tributo, justamente pela inocorrência do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência.

São objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência. Assim, qualquer fato não compreendido na hipótese de incidência, constitui caso de não incidência de tributo. Ou seja, a não incidência é tudo que está fora da hipótese de incidência. Não há de se exigir uma regra indicando casos de não incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a

---

<sup>154</sup> Art. 5º, II da CRFB: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>155</sup> Art. 150, I da CRFB: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>156</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 179 e 245-246.

hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.<sup>157</sup>

Portanto, o primeiro passo para se averiguar a questão não incidência é verificar se a referida parcela enquadra-se nos preceitos legais contidos na regra matriz de incidência. Isto é, deve haver uma averiguação da subsunção do fato à norma, no sentido de que o fato jurídico guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributária. Ou seja, se o fato jurídico não guarda identidade com a regra matriz de incidência, tem-se a não incidência e a parcela não é integrante da base de cálculo de contribuições previdenciárias, em função do princípio da estrita legalidade, conforme temos defendido em palestras proferidas sobre o assunto.<sup>158 159 160 161</sup>

De plano, no campo das contribuições previdenciárias, merecem destaque algumas parcelas que são pagas aos trabalhadores pelos tomadores de seus serviços e que não se enquadram no campo de incidência de contribuições previdenciárias, isto é, decorrem de fatos jurídicos que não se subsumem ao conceito de remuneração, ou seja, tratam-se de hipóteses de não incidência, denominadas parcelas **indenizatórias** e parcelas **ressarcitórias**.

Apesar da doutrina e da jurisprudência, não raro, confundirem indenização de danos com ressarcimento de despesas, dada a similitude dos conceitos. Valer-nos-emos da lição de Wladimir Martinez, que de forma bastante didática, distingue ambos os conceitos.<sup>162</sup>

Destaca que a **indenização** refere-se a uma reparação de danos, ou seja, reparam prejuízos causados ao trabalhador pela empresa, por culpa desta, que tem por característica a sua accidentalidade. Justamente por ser fortuita e indesejada, geralmente consiste de pagamento único, que não compõe o patrimônio do trabalhador.

---

<sup>157</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 242-243.

<sup>158</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *Questões relevantes sobre as Contribuições Previdenciárias no âmbito da jurisprudência do CARF*, in I Congresso Brasileiro de Estudos e Pesquisas de Processos Administrativos Tributários. Fortaleza: Instituto de Estudos e Pesquisas de Processos Administrativos Tributários – INEPPAT, em 18/08/2011.

<sup>159</sup> *Ibidem*. *Jurisprudência do CARF sobre temas previdenciários*, in Grupo de Estudos Tributários. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas – FGV, em 04/10/2012.

<sup>160</sup> *Idem*. *As Contribuições Previdenciárias e a jurisprudência do CARF*, in 2º Congresso Goiano de Direito Previdenciário. Goiânia: Instituto Goiano de Direito Previdenciário, em 16/08/2013).

<sup>161</sup> *Idem*. *Polêmicas previdenciárias: aspectos controvertidos na jurisprudência do CARF*, in XIII Congresso Internacional de Direito Tributário de Pernambuco. Recife: Instituto Pernambucano de Estudos Tributários, em 03/10/2013.

<sup>162</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 485-486.

Por seu turno, o **ressarcimento** consiste em uma reposição do já gasto ou a gastar pelo trabalhador, geralmente imprescindíveis à execução dos serviços contratados, como ocorre, por exemplo, com o ressarcimento de combustível e diárias.

Tanto as parcelas indenizatórias como as parcelas ressarcitórias tem em comum o fato de não aumentarem o patrimônio do trabalhador e, ainda, de não integrarem a base de cálculo de contribuições previdenciárias, justamente porque ausente o cunho remuneratório destas verbas, configurando, portanto, hipóteses de não incidência de contribuições previdenciárias.

Na doutrina trabalhista, ao tratar das parcelas de natureza não salarial, Luciano Martinez leciona que:

Entende-se como de natureza não salarial toda verba que, não tendo o propósito de retribuir o trabalho, apenas objetiva indenizar prejuízos perpetrados pelo empregador, ressarcir gastos com a execução do serviço ou atuar como penalidade. Nesse âmbito também estão inseridas demais verbas que a própria lei, por algum motivo, entendeu por bem intitular como “não salarial”. Assim, as parcelas de natureza não salarial podem ser divididas em quatro grupos distintos: indenizações; penalidades; ressarcimentos; e não salariais por força de lei.

Essas verbas não compõem o universo daquilo que a lei intitula como remuneração, nem são compreendidas como rendimento para qualquer fim. As verbas que a seguir serão analisadas, apesar de terem origem no contrato de emprego, cumprem missões distintas da retribuição pelo dispêndio de energia laboral.<sup>163</sup>

Faz distinção entre duas modalidades de indenização, as *indenizações reparatórias* (que objetivam o restabelecimento do status quo ante) e as *indenizações compensatórias* (que visam ao oferecimento de uma contrapartida diante da inviabilidade da reparação). Cita como exemplo de indenização reparatória quando o empregador conserta ou repõe equipamentos de propriedade dos empregados que tenham sido eventualmente destruídos em serviço e de indenização compensatória a de que trata o art. 7º, I, da Constituição, que preconiza ser direito dos trabalhadores ter a “relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá *indenização compensatória*, dentre outros direitos.”<sup>164</sup>

Sobre ressarcimento dispõe que consiste na reposição de algo que foi gasto pelo empregado em favor do empregador. Admite-se a mesma ideia diante de situações em que o

---

<sup>163</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 539.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 539-540.

empregado recebe antecipadamente valores para despender em favor do empreendimento, mediante futura prestação de contas. Salienta que os ressarcimentos constituem mera operação contábil de crédito e débito, que não aumenta em nada o patrimônio do trabalhador. Não se destinam à remuneração do trabalho prestado, mas apenas à reposição das despesas efetuadas em serviço. Entre as verbas que recebem o rótulo de ressarcimento cita a ajuda de custo, a verba de representação, a verba de quilometragem e as diárias de viagem.<sup>165</sup>

Ao lado da figura da **não incidência**, destacam-se, ainda, as figuras da **imunidade** e da **isenção**. Há consenso entre os especialistas ao consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, e que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam ser tratadas de forma ampla como casos de não incidência, sendo assim consideradas: não incidência estabelecida na Constituição (imunidade); não incidência prevista em lei (isenção); e não incidência pura e simples (não incidência em sentido estrito).<sup>166</sup>

Entretanto, Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca da não incidência, da imunidade e da isenção, conclui que a não incidência distingue-se sobremaneira da isenção e da imunidade, por serem estas últimas decorrentes de manifestações legislativas expressas, ao contrário da primeira, que consiste, em verdade, em algo inexistente:

Se, sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção *são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos*, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas.<sup>167</sup>

Luís Eduardo Schoueri, assim distingue as figuras da não incidência, isenção e imunidade:

Delimitado, positiva e negativamente, o campo da competência tributária, tem o legislador ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese tributária. Fazendo-o, delimita o campo de incidência do tributo. Ou seja: incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador para dar nascimento à relação tributária; não incidência revelará situação igualmente compreendida no campo da competência, mas deixada de lado pelo legislador no momento da descrição da hipótese.

---

<sup>165</sup> Idem, p. 542.

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 174.

<sup>167</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 193-194.

(...)

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.

(...)

O quadro acima é feliz por fazer notar a clara distinção entre a imunidade e a isenção: enquanto a primeira é matéria constitucional, sendo limitação à atuação do legislador, a isenção é assunto que se compreende dentro da competência do legislador ordinário. Vale a regra: quem pode tributar também pode isentar.<sup>168</sup>

Esclarecedoras, também, são as lições trazidas por Hugo de Brito Machado, ao tratar das distinções entre isenção, não incidência e imunidade.<sup>169</sup>

Define que **isenção** é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.

Considera que a **não incidência** é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Faz distinção entre a não incidência pura e simples, se resulta da clara inocorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. Esclarece que a não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. Observa, ainda, que a rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse; já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

Por fim, define que a **imunidade** é o obstáculo criado por urna norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento

<sup>168</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 300-302.

<sup>169</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 242-243.

de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. Afirma ser possível dizer que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência, vez que, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, qual seja, pela Constituição.

Dentro deste contexto, a Lei nº 8.212, de 1991, ao tratar das parcelas não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, em seu art. 28, § 9º, dispõe o seguinte: “não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)”. E mais, para que não pairassem dúvidas acerca da aplicação das parcelas tratadas no referido dispositivo legal, acerca da sua aplicação, também, à base de cálculo das empresas, o art. 22, § 2º prevê que: “não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28”. Por isto mesmo, ao longo do trabalho, optamos em utilizar, na maioria das vezes, a expressão “não integrante da remuneração”, em detrimento a expressão “não integrante do salário-de-contribuição”, tendo em vista o caráter mais amplo do primeiro e, também, mais abrangente do que o segundo, que se submete a limites previstos em lei, conforme vimos anteriormente.

Grande discussão acerca da interpretação do dispositivo legal em comento, diz respeito ao sentido que deve ser dado a expressão “exclusivamente”, quando da avaliação da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada parcela paga pelo tomador de serviços ao trabalhador. Ou seja, quando da apreciação da integração, ou não, da parcela à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Por certo, que há de se entender que a palavra “exclusivamente” deve ser aplicada no sentido de que primeiramente há de se verificar se o fato jurídico guarda identidade com a regra-matriz de incidência, previstas no art. 22, I, II e III e, ainda, no art. 28, I, II e III, da Lei nº 8.212, de 1991. Caso positivo, se a parcela guarda identidade com a regra matriz de incidência, ou seja, possui natureza, a princípio, remuneratória, somente será afastada a incidência nas hipóteses taxativamente dispostas no aludido dispositivo legal.

Caso negativo, se a parcela não é integrante da base de cálculo de contribuições previdenciárias, ou seja, tratar-se de não incidência pura e simples, que resulta da clara inoportunidade do suporte fático da regra de tributação, em função do princípio da estrita legalidade, não há necessidade de lei dispor sobre as hipóteses de não incidência, daí a possibilidade de existirem inúmeras hipóteses além das elencadas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, em que não há incidência de contribuições previdenciárias. Basta não guardarem identidade com a regra matriz de incidência previstas na lei de custeio previdenciário.

Wladimir Novaes Martinez é elucidativo ao afirmar que as hipóteses previstas no dispositivo legal que trata das parcelas não integrantes da remuneração não são relacionadas exaustivamente, vez que surgem com frequência parcelas outras que podem ser tanto integrantes como não integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ao asseverar que:

Os diferentes itens considerados no art. 28, § 9º, do PCSS não exaurem o universo, e, tanto quanto as importâncias participantes do salário de contribuição, frequentemente surgem novas rubricas, correspondentes a desembolsos feitos a trabalhadores não componentes da base de cálculo.<sup>170</sup>

Dentro deste contexto, antes da abordagem específica das hipóteses tratadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212, de 1991, que traz um delineamento acerca das parcelas não integrantes da remuneração (salário-de-contribuição), fixando, inclusive, diferentes requisitos para a aplicação de cada uma das verbas elencadas, vale trazer à tona as situações previstas no art. 458, § 2º, da CLT, com redação dada pela Lei nº 10.243, de 2001, que define algumas utilidades, mesmo que fornecidas pelo empregador aos seus empregados, não serão consideradas como salário. Ocorre que, o art. 28, § 9º, da Lei 8.212, de 1991, ao tratar das mesmas parcelas delineadas no art. 458, § 2º, da CLT, para fins de exclusão destas parcelas da remuneração para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias, fixa requisitos que inexistem da lei trabalhista, *in verbis*:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

---

<sup>170</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 485.

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VIII - o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

A alteração legislativa, introduzida pela Lei nº 10.243, de 2001, objetivou estimular aos empregadores a concederem benefícios que possam proporcionar avanços no campo social de seus empregados, nas áreas da educação, saúde, previdência privada e, recentemente na área da cultura, sem que tenham que arcar com o ônus que acarretaria se estas parcelas fossem consideradas como integrante do salário dos beneficiários.<sup>171</sup>

No mesmo sentido, Gustavo Filipe Barbosa Garcia:

A ausência da natureza salarial de certas utilidades é uma importante forma de incentivar a concessão da utilidade pelo empregador. Não sendo incluída na remuneração (“folha de pagamento”), o empregador tem, certamente, maior disposição para fornecer ao empregado o bem jurídico em questão, o que acaba beneficiando o próprio trabalhador.

Nessa linha, observa-se a tendência da própria legislação, como se verifica na Lei 10.243, de 19 de junho de 2001, que modificou o art. 458, § 2º, da CLT, excluindo a natureza salarial de diversas utilidades concedidas pelo empregador, quais sejam:<sup>172</sup>

Neste ponto cabe se perquirir se a incidência ou não incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração, que recebe influxo de regras jurídicas do Direito do Trabalho, submeter-se-á às regras contidas na nova redação conferida ao art. 458, § 2º da CLT, pela Lei nº 10.243, de 2001.

Uma primeira solução estaria calcada na autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho e demais ramos do Direito, em atendimento ao princípio da especificidade das normas, no sentido de que a lei trabalhista deve ser apreciada com cautela quando se conflitar com o ordenamento legal previdenciário, especialmente no que se refere a

---

<sup>171</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 595.

<sup>172</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 389.

aplicação de normas referentes à isenção, que como normas excepcionais que são, devem ser interpretadas restritivamente, conforme decisões do CARF:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS. EDUCAÇÃO BÁSICA E CURSOS NÍVEL SUPERIOR. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA ESPECÍFICA. LEI Nº 8.212/91. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA. Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário, quando contemplar hipóteses de isenção. Com arrimo no Princípio da Especialidade das leis, os ditames contidos no § 2º, do artigo 458, da CLT, sobretudo após a alteração introduzida pela Lei nº 10.243/2001, não tem o condão de suplantam as exigências legais do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos funcionários da empresa, *in casu*, a título de plano educacional.<sup>173</sup>

APLICAÇÃO NORMA ESPECIFICA PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO A Lei n.º 10.243, de 19 de junho de 2001, que alterou o disposto no §2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), serve para definir o alcance do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas, não servindo por base para alterar o conceito de salário de contribuição. Embora, o conceito de salário de contribuição siga a mesma linha do conceito de remuneração descrito na CLT, devemos, nos ater ao cumprimento, para definição da incidência de contribuições previdenciárias, dos dispositivos descritos na lei 8212/91, norma específica que define a legislação de custeio da previdência social. Caso, entendesse o legislador, que o simples fornecimento de previdência privada fosse excluído do conceito de salário de contribuição, bastaria, uma simples modificação do art. 28, § 9 da lei 8212/91, o que até hoje não foi feito.<sup>174</sup>

Uma outra solução, no nosso entender, dotada de maior coerência jurídica, parte do pressuposto de que é inconcebível que norma trabalhista - mais recente - exclua do conceito de salário determinadas utilidades concedidas pelo empregador aos seus trabalhadores, ou seja, exclua do campo de incidência estas parcelas, até mesmo porque retira destas verbas a natureza salarial e, mesmo assim, sejam exigidas as restrições contidas em norma previdenciária – anterior, conforme as seguintes decisões administrativas:

CLT. ART. 458. PARÁGRAFO 2º. UTILIDADES CONCEDIDAS PELO EMPREGADOR NÃO CONSIDERADAS COMO SALÁRIO. EFEITOS

---

<sup>173</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-03.013, relator: Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, julgado em 11/02/2014.

<sup>174</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.714, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 07/10/2014.

## JURÍDICOS PARA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO INCISO I DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91.

Para fins de incidência do inciso I, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, não são consideradas como salário as utilidades concedidas pelo empregador nos termos do parágrafo 2º, do art. 458, da CLT, na redação conferida pela Lei nº 10.243, de 19.06.2001.

As normas de isenção não tornam tributáveis fatos juridicamente irrelevantes para a hipótese de incidência do inciso I, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, porque não são idôneas para determinar o nascimento da obrigação tributária.<sup>175</sup>

## BOLSAS DE ESTUDO

De acordo com a previsão legal o valor relativo a plano educacional deve visar a educação básica prevista no artigo 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estando preenchidos os requisitos previstos no item "t" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Em 19 de junho de 2001, a Lei nº 10.243 incluiu o inciso II ao § 2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro, razão pela qual, no caso concreto, não são consideradas como remuneração a partir de junho de 2001.<sup>176</sup>

Entendo que a primeira solução aqui apresentada, fundada na autonomia do Direito Previdenciário, deixa de considerar a relação mútua existente entre os diversos ramos do Direito e viola, de forma expressa, a norma que impede a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição (art. 110 do CTN):

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

O aludido dispositivo ao mesmo tempo em que deixa clara a possibilidade de a lei tributária modificar institutos, conceitos e formas de direito privado, excepciona esta regra, impossibilitando que os institutos, conceitos e formas de direito privado que tenham sido utilizados, no caso em apreço, pela Constituição, para a definição da competência tributária, tenham alterados a definição, o conteúdo e o alcance.

---

<sup>175</sup> CRPS, 2ª Câmara, Acórdão nº 875/2005, relator: Conselheiro Mário Humberto Gabus Moreira, julgado em 11/07/2005.

<sup>176</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-01.758, relator: Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, julgado em 02/12/2010.

Acerca do preceito contido no art. 110 do CTN, assim leciona Aliomar Baleeiro:

Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do direito privado – civil ou comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais (...). Para maior clareza da regra interpretativa, o Código Tributário Nacional declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasma para dizer que as definições e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do direito privado, serão os deste, nem mais, nem menos.<sup>177</sup>

Regina Helena Costa, assim sintetiza a aplicação do dispositivo do CTN, referindo-se expressamente a adoção do termo *salário* para a previsão constitucional das regras matrizes de incidência:

Desse modo, a Lei Maior, que emprega com frequência conceitos de direito privado na previsão das regras-matrizes de incidência – bens móveis, imóveis, mercadoria, propriedade, patrimônio, renda, serviço, salário, empresa etc. –, ao fazê-lo, já define – e, portanto, limita – o campo de atuação da lei tributária. Tais conceitos, conseqüentemente, são utilizados com a significação que lhes é própria no direito privado.

Extraí-se, diante desse quadro, o princípio segundo o qual a definição da competência tributária não pode ser modificada pela lei por meio da qual ela é exercida, uma vez que prefixada constitucionalmente.

Efetivamente, é vedado à lei modificar não somente os conceitos de direito privado, mas quaisquer conceitos que tenham sido empregados na definição da competência tributária, efetuada no plano constitucional. Nenhum conceito, quer de direito privado, quer de direito público, conceito jurídico ou conceito extraído do léxico, desde que utilizado na definição da competência tributária, pode ser modificado pela lei, sob pena de se ampliar o âmbito eficaz desta.

Portanto, diante da disciplina essencialmente constitucional da tributação no Brasil, a lei infraconstitucional, ao empregar conceitos, encontra-se bastante limitada no manejo destes.<sup>178</sup>

Não há dúvida que a Constituição emprega a expressão *salário* em diversas passagens e, especificamente, no seu art. 195, I, “a”, que atribui competência tributária à União para instituir contribuições previdenciárias “sobre a folha de *salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” e, ainda, no art. 201, § 11, ao prever que “ganhos habituais do

<sup>177</sup> BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 687-688.

<sup>178</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 160.

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.”

Destarte, definir *salário* de forma diversa de como faz o direito privado, para abranger realidades incompatíveis com o conceito formulado pelo Direito do Trabalho, estaremos diante de ampliação indevida da competência da União para exigir as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

Daí, há de se entender que as parcelas elencadas no art. 458, § 2º, da CLT, porque expressamente desconsideradas como salário, não guardam identidade com a regra matriz de incidência prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, porquanto não se subsumem ao conceito de remuneração previsto na lei de custeio previdenciário.

Consequentemente, para as utilidades no art. 458, § 2º, da CLT, entendemos que se torna despicienda a verificação do cumprimento dos requisitos contidos em pretensa norma de isenção, delineadas em incisos do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, pois, como já visto, a isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação. Ora, se a parcela não se enquadra na hipótese de incidência, não há de se falar em regra isentiva, que pressupõe estar a parcela sujeita à incidência do tributo até que haja a sua exclusão pelo surgimento da isenção.

Ou seja, as parcelas elencadas art. 458, § 2º, da CLT por não se adequarem a hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, tratam-se, portanto, de não incidência, a qual – conforme já tratado anteriormente - denomina-se não incidência juridicamente qualificada, justamente porque existe regra jurídica expressa dispondo que estas utilidades não configuram salário.

Passa-se, então a uma abordagem acerca das parcelas prevista no art. 28, § 9º da Lei 8.212, de 1991, como não integrantes da remuneração, salientando, preliminarmente, a falta de técnica legislativa ao fazer constar em um mesmo dispositivo legal: i) hipóteses de não incidência, no caso, não incidência juridicamente qualificada, em decorrência de regra jurídica expressa dizendo que não se configura a hipótese de incidência tributária; ii) hipóteses de isenção, porque a lei exclui parcelas da hipótese de incidência; e iii) imunidade, porque decorrem não de uma exclusão definida pelo legislador ordinário, e sim, por ser obstáculo criado por urna norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação.

A atecnicidade legislativa repercute, inclusive, nas modalidades interpretativas a serem adotadas, diferentemente, para situações caracterizadas, distintamente, como de não incidência, como de isenção ou como de imunidade, conforme será abordado, a seguir, nos tópicos a que se referem às parcelas elencadas no citado dispositivo legal.<sup>179</sup>

## 2.1 Benefícios da previdência social

A primeira parcela que a lei aborda como excluída da remuneração consiste dos benefícios da previdência social, ao dispor que, à exceção salário-maternidade, nos termos e limites legais, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.<sup>180</sup>

Dentre os benefícios e serviços elencados no art. 18 da Lei n.º 8.213, de 1991, que trata dos Planos de Benefícios da Previdência Social serão abordados os benefícios concedidos ao segurado em atividade (salário-família), ao segurados em situação de inatividade temporária (auxílio-doença) e ao segurado em atividade que sofreu seqüela resultante de acidente sofrido (auxílio-acidente).<sup>181</sup>

A constituição assegura como direito dos trabalhadores, de baixa renda, o **salário-família**, pago em razão de seus dependentes. Trata-se de benefício destinado ao segurado empregado e trabalhador avulso de baixa renda na proporção do respectivo número de filhos ou equiparados, até 14 anos de idade ou inválido de qualquer idade.<sup>182 183 184</sup>

O salário-família não possui fonte de custeio individualizada e também não se constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo certo que perdeu expressão em

<sup>179</sup> De acordo com o art. 111, II, do CTN, a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. Pretende o legislador atribuir prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à outorga de isenção, por entender tratar-se de matéria excepcional.

<sup>180</sup> Art. 28, § 9º, “a” da Lei nº 8.212, de 1991: “ § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

<sup>181</sup> Art. 18, da Lei nº 8.213, de 1991: “Art. 18. O Regime Geral de Previdência Social compreende as seguintes prestações, devidas inclusive em razão de eventos decorrentes de acidente do trabalho, expressas em benefícios e serviços: I - quanto ao segurado: a) aposentadoria por invalidez; b) aposentadoria por idade; c) aposentadoria por tempo de serviço; c) aposentadoria por tempo de contribuição; (Redação dada pela Lei Complementar nº 123, de 2006) d) aposentadoria especial; e) auxílio-doença; f) salário-família; g) salário-maternidade; h) auxílio-acidente; i) (Revogada pela Lei nº 8.870, de 1994); II - quanto ao dependente: a) pensão por morte; b) auxílio-reclusão; III - quanto ao segurado e dependente: a) (Revogada pela Lei nº 9.032, de 1995) b) serviço social; c) reabilitação profissional.”

<sup>182</sup> Art. 7º, XII da CRFB: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

<sup>183</sup> Art. 65 e art. 66, da Lei nº 8.213, de 1991.

<sup>184</sup> A Portaria Interministerial MF/MPS nº 1, de 2016, fixou o salário-família: no valor de R\$ 41,37 para o segurado com remuneração mensal não superior a R\$ 806,80; e R\$ 26,20 para o segurado com remuneração mensal superior a R\$ 806,80 e igual ou inferior a R\$ 1.212,64.

decorrência do baixo valor do benefício. As cotas do salário-família são pagas pela empresa, mensalmente, junto com o salário, efetivando-se compensação quando do recolhimento das contribuições previdenciárias.<sup>185 186</sup>

Apesar da denominação *salário-família*, o referido direito não possui natureza salarial. Em verdade, trata-se de prestação previdenciária destinada aos hipossuficientes, possuindo natureza especificamente previdenciária. Portanto, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as cotas do salário-família que são pagas pela empresa ou pelo empregador doméstico, mensalmente, junto com o salário, efetivando-se a compensação quando do recolhimento das contribuições.

Neste mesmo sentido posicionou-se o STJ:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS PAGOS DE FORMA EVENTUAL E SOB O SALÁRIO FAMÍLIA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre: gratificações, prêmios e salário família.

(...)

3. A doutrina nacional aponta que a natureza jurídica do salário-família não é de salário, em que pese o nome, na medida que não é pago em decorrência da contraprestação de serviços do empregado. Trata-se, de benefício previdenciário, pago pela Previdência Social. Analisando a legislação de regência (artigo 70 da Lei 8.213/1991 e artigo 28, § 9º, "a" da Lei 8.212/1991) verifica-se que sob o salário família não incide contribuição previdência, em razão do seu caráter previdenciário, e não salarial.<sup>187</sup>

O **auxílio-doença** é devido ao segurado do RGPS que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.<sup>188</sup>

Para o segurado empregado, o auxílio-doença será devido a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade. Para os demais, a contar da data do início da incapacidade. Durante

<sup>185</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 892.

<sup>186</sup> Art. 68 da Lei nº 8.213, de 1991, com redação dada pela Lei Complementar nº 150, de 2015.

<sup>187</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 1275695/ES, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 31/08/2015.

<sup>188</sup> Art. 59 da Lei n.º 8.213, de 1991.

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.<sup>189 190</sup>

Estas considerações se fazem necessárias para que não se confunda a parcela que é paga pela empresa ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento, que não se trata de benefício assumido pela previdência social, com o benefício previdenciário denominado auxílio-doença, que é devido pela previdência social a contar do décimo sexto dia do afastamento do empregado da atividade laboral.

A celeuma acerca da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos nos 15 primeiros dias de afastamento do empregado, por motivo de doença e acidente, foi superada pelo STJ, em julgamento processado nos termos do art. 543-C do CPC, de 1973, por considerar que tais verbas não possuem natureza salarial:

### 2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio- doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.<sup>191</sup>

Não há como discordar da conclusão pela não incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Isso porque o artigo 60, § 3º, da Lei 8.213, de 1991, tem o objetivo de transferir o encargo da previdência social para o empregador e, nesses quinze dias, não há pagamento de salário, mas sim um auxílio que lhe foi transferido pela lei. Trata-se de política previdenciária, destinada a desonerar os cofres da

<sup>189</sup> Art. 60 da Lei n.º 8.213, de 1991.

<sup>190</sup> Art. 60, § 3º da Lei n.º 8.213, de 1991.

<sup>191</sup> STJ, 1ª Seção, REsp 1230957/RS, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/03/2014.

previdência social. Desse modo, a transferência do encargo referente aos primeiros quinze dias de incapacidade do empregado não transforma o auxílio pago pelo empregador em verba de natureza salarial.

O **auxílio-acidente** destina-se a compensar o segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia.<sup>192</sup>

Saliente-se que auxílio-acidente, previsto no art. 86 da lei nº 8.213, de 1991, não tem, qualquer semelhança com o auxílio-doença, mesmo na hipótese de concessão em razão de acidente propriamente dito ou de doença ocupacional, pois ele pressupõe não o afastamento, mas o retorno do segurado às atividades laborais, embora com redução da produtividade em razão das sequelas.

A jurisprudência do STJ sedimentou-se no sentido de que o auxílio-acidente trata-se de verba indenizatória, razão pela qual estaria infenso à incidência da referida contribuição, consoante extrai-se dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AUXÍLIO-ACIDENTE.

1. "O auxílio-acidente previsto no art. 86 da Lei n. 8.213/91 possui natureza indenizatória, porquanto se destina a compensar o segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, nos termos do § 2º. Nesse contexto, a jurisprudência desta Corte Superior sedimentou-se no sentido de que o auxílio-acidente se trata de verba indenizatória, razão pela qual não incide contribuição previdenciária sobre referida verba, haja vista que tal benefício é pago exclusivamente pela previdência social." (AgRg no REsp 1403607/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2015, DJe 06/05/2015) 2. Agravo regimental não provido.<sup>193</sup>
3. O auxílio-acidente ostenta natureza indenizatória, porquanto destina-se a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, consoante o disposto no § 2º do art. 86 da Lei n. 8.213/91, razão pela qual consubstancia verba infensa à incidência da contribuição previdenciária. Precedentes.<sup>194</sup>

---

<sup>192</sup> Art. 86 da Lei nº 8.213, de 1991.

<sup>193</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1522426/PR, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 30/06/2015.

<sup>194</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 1098102/SC, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2009.

Igualmente, a doutrina considera que o auxílio acidente possui natureza indenizatória, concedido com o objetivo de recompor, o quanto possível, o padrão do rendimento do segurado tendo em vista o natural decréscimo remuneratório decorrente da redução de sua capacidade laborativa fruto de acidente sofrido.<sup>195</sup>

Note-se que, em evidente conflito com a pretendida tributação sobre os quinze primeiros dias de auxílio doença, em dispositivo apartado, o legislador houve por bem isentar da incidência de contribuições previdenciárias a importância paga ao empregado a título de **complementação ao valor do auxílio-doença**, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa. A referida complementação consiste do pagamento pela empresa da diferença entre a remuneração do empregado e o benefício de auxílio doença que se encontra gozando, tendo em vista que os benefícios do regime geral da previdência social sujeitam-se a um limite máximo, que muitas das vezes é inferior à remuneração percebida pelo trabalhador.<sup>196</sup>

O CARF tem afastada a isenção na hipótese de não extensão da complementação do benefício previdenciário a todos empregados:

COMPLEMENTAÇÃO DO AUXÍLIO DOENÇA. EXIGÊNCIA DE TEMPO MÍNIMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Sofrem a incidência de contribuições sociais os valores repassados aos empregados a título de complemento do auxílio-doença, quando a empresa disponibiliza este benefício apenas a segurados que tenham, na data do requerimento, mais de um ano de contrato de trabalho, posto que tal situação contraria a norma que exclui a verba do salário-de-contribuição.<sup>197</sup>

## 2.2 Vale-transporte

A contribuição previdenciária não incide sobre a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria. O vale transporte consiste em benefício em favor do empregado, que implica a obrigação do empregador de antecipar ao empregado valor correspondente ao necessário para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e trabalho-residência, isto é, no dever de adquirir a quantidade de vales transporte

<sup>195</sup> MENEZES, Adriana de Almeida. *Direito Previdenciário*. Salvador: Jus Podivm, 2012, p.187.

<sup>196</sup> Art. 28, § 9º, “n” da Lei nº 8.212, de 1991: “ § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>197</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.692, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 10/09/2014.

necessários aos deslocamentos do trabalhador, no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar. Sendo que, o empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.<sup>198 199</sup>

Esta obrigação restringe-se ao 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.

A concessão do vale transporte implica que a referida parcela:

- 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; e
- c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Os mesmos benefícios são assegurados ao empregador que proporcionar, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento integral de seus trabalhadores.

Ocorre que, em sua regulamentação, passa a haver a previsão no sentido de que é vedado ao empregador substituir o vale-transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, exceto se se houver falta ou insuficiência de estoque de vale transporte (dos fornecedores), necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, hipótese na qual 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.<sup>200</sup>

Surge, então, a seguinte controvérsia: se a substituição desse montante em vales-transportes por montante de dinheiro teria o condão de conferir ao benefício caráter salarial, em razão do que esse mesmo montante passaria a constituir base de incidência de contribuição previdenciária. A princípio, era predominante o entendimento no sentido de que o pagamento

---

<sup>198</sup> Art. 28, § 9º, “f” da Lei nº 8.212, de 1991: “ § 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;”

<sup>199</sup> Lei nº 7.418, de 1985.

<sup>200</sup> Art. 5º do Decreto nº 95.247, de 1987.

em dinheiro do vale transporte ao empregado, o que seria vedado, configurava salário e compunha a remuneração, donde era exigível a contribuição previdenciária incidente sobre tal verba.

Entretanto, o Plenário do STF decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em dinheiro:

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>201</sup>

Ao nosso ver, a *ratio decidendi*, ou seja, a regra de direito posta como fundamento desta decisão do STF, pode ser assim sintetizada:

1ª Premissa: a parcela (o benefício) possui natureza não salarial (não remuneratória), no caso o vale-transporte.<sup>202</sup>

<sup>201</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 478410, Relator: Ministro Eros Grau, DJe 14/05/2010.

<sup>202</sup> As alíneas “a” e “b” do art. 2º da Lei nº 7.418, de 1985 estabelecem que o vale-transporte não possui natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos e tampouco constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

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

**Ratio decidendi:** Possuindo a parcela natureza não remuneratória, o seu pagamento em dinheiro não tem o condão de transmutar a sua natureza jurídica.

A tarefa de interpretar este precedente, para uma perfeita identificação da sua *ratio decidendi*, possibilitará a sua aplicação em outras situações análogas, quais sejam, quando determinada parcela possuir natureza não remuneratória e esta for paga em dinheiro, como ocorre, por exemplo, com o auxílio alimentação, que será abordado no tópico seguinte.

Ademais, não pode deixar de ser mencionado que, ainda no julgado em apreço, o Ministro Ayres Brito, de forma explícita considerou que somente podem sofrer incidência de contribuições previdenciárias as parcelas que venham a gerar repercussão no benefício previdenciário:

O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO - E cobrar tributos sobre uma verba que não é salarial. Tem caráter indenizatório, tanto que não integra os benefícios do trabalhador quando da aposentadoria nem a pensão dos seus dependentes.

Ilustrativas são as conclusões a que o STF chegou ao apreciar os embargos de opositos pela Fazenda Nacional e por outros interessados:

(...) CARÁTER INFRINGENTE. EXPRESSA REJEIÇÃO DA POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA COMBATER A BURLA À “VERDADE SALARIAL”. INADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO QUANTO À ANÁLISE DO ART. 4º DA LEI Nº 7.418/85. EXAME ESPECÍFICO PELO VOTO DO RELATOR. ANÁLISE DA CAUSA SOB O ÂNGULO DO DEVER INFRACONSTITUCIONAL DE PAGAMENTO DO BENEFÍCIO EM VALES. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO NO PRONUNCIAMENTO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO AO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL REPUTADO VIOLADO. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO CALCADA NO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, I) E DA AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR A AMPARAR A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (CF, ART. 195, I, ‘A’ E § 4º). DELIMITAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 5º DO DECRETO Nº 95.247/87. RESTRIÇÃO AO ÂMBITO TRIBUTÁRIO, À LUZ DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE PAGAMENTO DO BENEFÍCIO DO VALE-TRANSPORTE. ILICITUDE RESGUARDADA NO QUE CONCERNE AOS OUTROS DOMÍNIOS DO DIREITO POSITIVO. INCONSTITUCIONALIDADE RESTRITA AO DOMÍNIO TRIBUTÁRIO,

DE MODO A AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS.

(...)

2. Manifesta-se o caráter infringente de embargos de declaração quando interpostos de modo a questionar a firmeza das premissas que embasaram o acórdão embargado, mormente quando adotada expressamente tese jurídica contrária à pretendida descaracterização da natureza jurídica do vale-transporte pelo só fato de ser pago em pecúnia, sem que a incidência tributária possa ser instituída como modalidade de sanção política a fim de combater eventual burla ao princípio da verdade salarial.

3. Inexiste omissão quanto ao exame do art. 4º da Lei nº 7.418/85 diante da expressa manifestação do voto do relator acerca do referido enunciado normativo, destacando-se, no acórdão recorrido, a análise da causa sob o ângulo material do dever infraconstitucional de pagamento do benefício em vales.

4. Descabe arguir omissão quanto aos dispositivos constitucionais reputados violados se o acórdão embargado considera, de forma expressa e categórica, ofensiva ao princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I) a interpretação que chancela a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale-transporte sem lei complementar que o permita, notadamente à luz dos art. 195, I, 'a' e § 4º, da CF.

5. A compreensão da fundamentação dos votos da maioria vencedora revela a necessária restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei nº 7.418/85 e do art. 5º do Decreto nº 95.247/87 exclusivamente no que concerne ao domínio tributário, para afastar a incidência de contribuição previdenciária pelo só pagamento da verba em dinheiro, mantendo-se hígida, no mais, a sistemática do vale-transporte para os demais fins, notadamente à luz dos domínios remanescentes do direito positivo.<sup>203</sup>

Vê-se claramente que o STF concluiu no sentido de que para haver incidência de contribuições previdenciárias, a parcela paga pelo empregador ao empregado, ainda que configure ganho habitual em espécie, na forma prevista no art. 201, § 11, da Constituição (na redação original art. 201, § 4º), deve – necessariamente – decorrer de rendimentos do trabalho, a teor do que dispõe o art. 195, I, “a”, da Constituição. Neste ponto, bastante elucidativo trecho do voto do Ministro Luiz Fux, condutor do aresto em comento:

Com efeito, o afastamento do vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, do salário-de-contribuição, segundo a douta maioria, **decorre do próprio fato gerador da contribuição previdenciária, previsto no art. 195, I, da CF, em cujo núcleo reside a expressão “rendimentos do trabalho” pagos pelo empregador à pessoa física.** Como consta dos votos dos Mins. Eros Grau, Cezar Peluso, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Ellen Gracie, ainda que haja o descumprimento do disposto no Decreto nº 95.247/87, com o pagamento em dinheiro dos valores, nem por isso caberá falar, no sentido próprio, em transmutação da natureza jurídica de tal verba, que continuará a se revestir de natureza indenizatória. Assim, não ocorre, por

<sup>203</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 478410 ED, Relator: Ministro Luiz Fux, DJe 06/02/2012.

força exclusiva de tal fato isolado – pagamento em dinheiro –, uma suposta conversão do vale-transporte em verba remuneratória, já que, pago de uma ou outra forma, a mesma finalidade ainda restará latente. Não por outra razão, aliás, é que se mostra comum, no campo do funcionalismo público, o pagamento de verbas de natureza indenizatória em pecúnia, na linha do que expressou o Min. Cezar Peluso (fls. 733).

Em outras palavras, o que consta do acórdão embargado é a afirmação de que o ***só pagamento em dinheiro do vale-transporte não modifica a natureza do benefício***, de modo que não se mostra válida, apenas por conta disso, a pretensão de incidir a contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, da CF, que, reitera-se, pressupõe rendimento do trabalho (CF, art. 195, I), o que é repetido, em termos relativamente distintos, pelo teor do § 4º do art. 201 da CF, ao afirmar que “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. (GRIFEI)

No mesmo voto, o Ministro Luiz Fuz, deixa claro que a exação em apreço somente tornar-se-ia exigível com o advento de lei complementar, a teor do art. 195, § 4º, da Constituição, justamente por não se tratar de contribuição que possa ser amparada pelo art. 195, I, “a”, da CF:

Para que pudesse incidir a contribuição previdenciária, na realidade, seria imprescindível a previsão específica de tal fato gerador em lei complementar, como exige o art. 195, § 4º, da CF, pois, como visto, já não se tratará mais de tributo com amparo no fato gerador pré-definido na alínea ‘a’ do inc. I do art. 195 da Constituição. Daí se compreende a menção, nos votos dos Mins. Cezar Peluso e Eros Grau, à infringência ao princípio da legalidade tributária, previsto nos arts. 150, I, da CF, porquanto, à luz da materialidade prevista no art. 195, I, ‘a’, da CF, apenas com lei complementar é que seria válida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de vale- transporte.

Do exposto podem ser adotadas as seguintes conclusões:

- a) o vale-transporte não possui natureza salarial;
- b) admitir não possa o benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional;
- c) o pagamento em dinheiro não muda a natureza jurídica do vale-transporte;
- d) parcela que possua natureza não remuneratória não tem sua natureza jurídica transmutada pelo fato de o pagamento dar-se em dinheiro (*ratio decidendi*);
- e) somente podem sofrer incidência de contribuições previdenciárias as parcelas que venham a gerar repercussão no benefício previdenciário;

f) para que haja incidência de contribuições previdenciárias, a parcela paga pelo empregador ao empregado, ainda que configure ganho habitual em espécie, deve – necessariamente – decorrer de rendimentos do trabalho;

g) a contribuição previdenciária incidente sobre o vale-transporte pago em dinheiro, ou qualquer outra parcela que não decorra de rendimento do trabalho, somente tornar-se-á exigível com o advento de lei complementar.

### **2.3 Alimentação fornecida ao trabalhador**

A parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.<sup>204</sup>

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) foi instituído pela Lei nº 6.321, de 1976, e regulamentado pelo Decreto nº 5, de 1991. O programa tem por objetivo melhorar as condições nutricionais dos trabalhadores, prioritariamente daqueles de baixa renda. Entretanto, as pessoas jurídicas beneficiárias poderão incluir no Programa trabalhadores de renda mais elevada, desde que esteja garantido o atendimento da totalidade dos trabalhadores que percebam até cinco salários mínimos.

A participação financeira do trabalhador fica limitada a 20% (vinte por cento) do custo direto do benefício concedido e para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá:

- a) manter serviço próprio de refeições;
- b) distribuir alimentos, inclusive não preparados (cestas básicas); e
- c) firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam credenciadas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.

Nos Programas de Alimentação do Trabalhador-PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, a parcela paga *in natura* pela empresa não tem natureza salarial, não

---

<sup>204</sup> Art. 28, § 9º, “c”, da Lei nº 8.212, de 1991: Art. 28, § 9º, “f” da Lei nº 8.212, de 1991: “ § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;”

se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador (art. 6º do Decreto nº 5, de 1991).

Sobre o Programas de Alimentação do Trabalhador, leciona Luciano Martinez:

O PAT é um programa de complementação alimentar pelo qual governo, empresa e trabalhadores partilham responsabilidades com o princípio norteador de garantir o atendimento ao trabalhador de baixa renda para melhorar suas condições nutricionais e gerar, conseqüentemente, saúde, bem-estar e maior produtividade, além da melhoria da sua situação nutricional com vistas à promoção de sua saúde e à prevenção das doenças relacionadas ao trabalho. A empresa poderá participar do PAT com a quantidade mínima de um trabalhador.

O PAT, consoante mencionado, é destinado prioritariamente ao atendimento dos trabalhadores de baixa renda, isto é, àqueles que ganham até cinco salários mínimos mensais. Entretanto, as empresas beneficiárias poderão incluir trabalhadores de renda mais elevada no Programa, desde que garantido o atendimento da totalidade daqueles que percebam até cinco salários mínimos e o benefício não tenha valor inferior àquele concedido aos de rendimento mais elevado.<sup>205</sup>

Não raro, o fornecimento de alimentação *in natura* por parte da empresa para seus empregados, sem a devida inscrição no PAT, tem feito com que o fisco federal considere que tais parcelas encontram-se sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Em um primeiro momento a jurisprudência administrativa, do CARF, era no sentido de que para se enquadrar na regra tida como de isenção, a empresa deveria estar inscrita no PAT, conforme precedente a seguir:

VALORES PAGOS A TÍTULO DE CESTA BÁSICA. SALÁRIO IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. PRÉREQUISITO.

Se a empresa realiza o pagamento aos seus segurados em cesta básica, espécie de salário *in natura*, deverá esta ser inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, sob pena de não ter excluída esta verba do salário-de-contribuição.<sup>206</sup>

Por outro lado, a jurisprudência do STJ era no sentido de que o pagamento *in natura* de auxílio alimentação não estaria sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, por não possuir natureza salarial:

---

<sup>205</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 546.

<sup>206</sup> CARF, 3ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2403-000.385, relator: Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza, julgado em 10/02/2011.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO IN NATURA.

1. O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Precedentes.<sup>207</sup>

Daí, em observância aos precedentes do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do Ato Declaratório nº 03, de 2011, declarou que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

A partir de então, a jurisprudência do CARF alinhou-se ao entendimento do STJ, no sentido de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura*, mesmo que não haja inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT):

SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. EMPRESA NÃO INSCRITA NO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).<sup>208</sup>

Entretanto, saliente-se que as decisões administrativas do CARF persistiam no sentido de haver incidência de contribuições previdenciárias na hipótese de o auxílio alimentação, sem adesão ao PAT, for fornecido na forma de ticket, bem como se for fornecida em pecúnia:

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET, VALE ALIMENTAÇÃO OU EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não

<sup>207</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 922.781/RS, Relator: Ministro Castro Meira, DJe 17/02/2009.

<sup>208</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-004.551, relatora: Conselheira Luciana de Souza Espindola Reis, julgado em 10/02/2015.

encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.<sup>209</sup>

Nesse mesmo sentido, a Súmula nº 241 do TST estabelece: “Salário-utilidade. Alimentação. O vale para refeição, fornecido por força do contrato de trabalho, tem caráter salarial, integrando a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais”.

Por outro lado, o STJ tem admitido que o valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. *Mutatis mutandis*, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.”

(...)

6. Recurso especial provido.<sup>210</sup>

Merece destaque este precedente do STJ, vez que de forma expressa adota a *ratio decidendi* de julgado do STF, no sentido de que “parcela que possua natureza não remuneratória não tem sua natureza jurídica transmutada pelo fato de o pagamento dar-se em dinheiro”, conforme assentado voto condutor do aresto em comento, de lavra do Ministro Luiz Fux:<sup>211</sup>

<sup>209</sup> CAREF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-003.567, relator: Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, relator para o acórdão: Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, julgado em 04/12/2014.

<sup>210</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 1185685/SP, Relator: Ministro Hamilton Carvalhido, relator para o acórdão: Ministro Luiz Fux, DJe 10/05/2011

<sup>211</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 478410, Relator: Ministro Eros Grau, DJe 14/05/2010.

Confesso a V. Exa. que não vejo a menor diferença de a empresa conceder os alimentos ao empregado na própria empresa, para que não perca tempo, não sofra aqueles percalços, e de entregar o ticket refeição para se alimentar nas lojas conveniadas que aceitem o vale-refeição.

Isso mais se exacerba não só pela tese adotada pela Seção, como mais ulteriormente o **acórdão do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, pago o benefício de que se cuida, em moeda, não afeta o caráter não salarial do benefício.** (grifei)

Também merece destaque outro trecho do voto do Ministro Luiz Fux, que citando o Professor Carraza, menciona que verbas pagas para o trabalho não podem ser confundidas com remuneração, que como já salientado, esta decorre de rendimentos pelo trabalho:

“Em suma, a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador.

(...)

Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias. (fls. 2583/2585, e-STJ)

Assim sendo, há de se concluir que a premissa adotada pelo STF, no julgamento do RE 478.410, no sentido de que “parcela que possua natureza não remuneratória não tem sua natureza jurídica transmutada pelo fato de o pagamento dar-se em dinheiro” gera reflexos não tão-somente na parcela apreciada pelo Supremo, no caso o vale-transporte, com também em outras parcelas em que ocorra a mesma situação, como é o caso do auxílio alimentação pago em dinheiro.<sup>212</sup>

## 2.4 Participação nos lucros ou resultados da empresa

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados (PLR) à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração, *in verbis*:<sup>213</sup>

<sup>212</sup> A matéria foi submetida a apreciação da 1ª Seção do STJ, pelo EREsp nº 1185685/SP.

<sup>213</sup> O Ministro Dias Toffoli, no RE nº 569.441, menciona que “no Brasil, no plano normativo, a participação nos lucros surge, pela primeira vez, em 1943. Arnaldo Sussekind (Instituições de Direito do Trabalho. 21. ed. atual. São Paulo: Ltr, 2004. v. 1), na condição de Ministro do Trabalho, promoveu a modificação do art. 621 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), visando à inserção da matéria em convenções e acordos coletivos de

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

A distribuição de lucros, por certo, não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, XI, da Constituição, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”. Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado.

Neste sentido, aliás, a lição doutrinária de Arnaldo Sussekind, Délio Maranhão e Segadas Vianna:

A participação nos lucros da empresa constitui método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado, e também, na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial; mas, em face do estatuído pelo art. 7º, XI da nova Constituição, essa participação não mais constitui salário no sistema legal brasileiro.

A participação nos lucros da empresa não se confunde com os prêmios arbitrariamente outorgados pelo empregador, porquanto ela decorre de imposição legal, convenção ou acórdão coletivo e, bem assim do regulamento da empresa ou de ajuste contratual, sendo devida desde que realizada a condição prevista para a geração do direito do empregado. Como bem acentua Nélcio Reis, a participação nos lucros da empresa é perfeitamente compatível com o contrato de trabalho. Se a relação de emprego está configurada pela coexistência dos elementos que a caracterizam, a participação do empregado nos lucros da empresa não transforma o contrato de trabalho em contrato de sociedade, nem o converte em contrato misto. A participação; neste caso, nada mais será do que uma condição, imposta por lei, negociação coletiva ou acordo entre as partes contratantes, integrantes do próprio contrato de trabalho.<sup>214</sup>

A Constituição não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse

---

trabalho. (...) Já na Constituição de 1946, a participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa ganhou contornos constitucionais, a partir do que previa o inciso IV do art. 157. A Constituição de 1967, por sua vez, também tratou da matéria no inciso V do art. 158, mas excluiu do texto o caráter obrigatório e direto da participação nos lucros. O fato, no entanto, é que, tanto em um caso, como em outro, essas disposições normativas continuavam a ter um caráter meramente simbólico, não tendo os esforços empreendidos na regulamentação da matéria merecido a devida atenção por parte dos interessados nas negociações coletivas.”

<sup>214</sup> SÚSSEKIND, Arnaldo Lopes; MARANHÃO, Délio; e VIANNA, Segadas. *Instituições do Direito do Trabalho*. 17 ed. São Paulo: LTr, 1997, vol. I, p. 458-459.

desvinculada da remuneração do empregado, e ainda acrescentou o termo resultado, passando assim a ser participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.<sup>215</sup>

A lei a que se refere o dispositivo constitucional, também, é referida na lei de custeio da previdência Social, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando paga de acordo com a lei específica.<sup>216</sup>

A regulamentação deste dispositivo constitucional começou em 1994, através de Medidas Provisórias, num total de 77 reedições, até o surgimento da Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Confira-se a evolução legislativa da matéria:

- Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 - Reedições.
- MP nº 860, 915, 955, 980, 1006, 1.029, 1.051, 1.077, 1.104, 1.136, 1.169, 1.204, 1.239, 1.276, 1.315, 1.355, 1.397, 1.439, 1.487.
- MP nº 1.487-20, e reedições.
- MP nº 1.539, e reedições.
- MP nº 1.539-27, e reedições.
- MP nº 1.619-39, de 12 de dezembro de 1997, e reedições.
- MP nº 1.698-46, de 30 de junho de 1998, e reedições.
- MP nº 1.769-52, de 14 de dezembro de 1998, e reedições.
- MP nº 1.878-59, de 29 de junho de 1999, e reedições.
- MP nº 1.982-65, de 10 de dezembro de 1999, e reedições.
- Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, com alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 2013.

---

<sup>215</sup> MARTINS, Adalberto e CAVALCANTI, Hélio Augusto Pedroso. *Elementos de Direito Individual do Trabalho*. Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 85.

<sup>216</sup> Art. 28, § 9º, alínea “j”: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

Ocorre que, com a referida previsão constitucional, a primeira discussão acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados, diz respeito exatamente aos fatos geradores ocorridos antes da regulamentação do dispositivo constitucional, que conforme constata-se, somente ocorreu em 1994.

Nesse diapasão, por ter a repercussão geral reconhecida, o plenário do STF apreciou controvérsia envolvendo debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à MP nº 794, de 1994, à luz do art. 7º, inciso XI, da Constituição, concluindo pela incidência de contribuições previdenciárias sobre estes valores:

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.<sup>217</sup>

Quanto ao julgamento do STF em questão, não posso deixar de fazer menção e concordar com os fundamentos do voto vencido, do Ministro Dias Toffoli, que de forma bastante aprofundada enfrentou a questão, nos seguintes termos:

Sobre a eficácia da norma constitucional, três correntes se formaram: (i) a primeira sustenta que há necessidade de prévia regulamentação, por lei ordinária, tanto da participação nos lucros ou resultados, como também da participação na gestão da empresa para que o preceito constitucional possa ser aplicado; (ii) para a segunda corrente, a primeira parte do art. 7º, XI, CF é autoaplicável, dependendo de regulamentação, apenas, a segunda parte, que trata da participação na gestão da empresa; e (iii) a terceira corrente sustenta que a primeira parte **do preceito constitucional referente à participação nos lucros ou resultados é autoaplicável apenas no que diz respeito à**

<sup>217</sup> STF, Tribunal Pleno, RE 569441, relator: Ministro Dias Toffoli, relator para o acórdão: Ministro Teori Zavascki, DJe 10/02/2015.

**desvinculação da remuneração, ficando à cargo do legislador ordinário disciplinar apenas a forma como se dará essa participação.**

(...)

Ao meu sentir, todavia, o posicionamento externado pela terceira corrente doutrinária é a que mais se coaduna com a finalidade da norma do art. 7º, inciso XI, da Constituição, a qual assegura o direito social de participação nos lucros “desvinculada da remuneração”. A mim não parece crível que possamos recusar eficácia à norma constitucional no que desvincula da remuneração a participação nos lucros ou nos resultados. Penso não haver lugar aqui para argumentação arrimada no caráter programático da norma.

(...)

Sendo assim, a primeira parte do art. 7º, XI, da Constituição é autoaplicável, na linha da doutrina de Luís Roberto Barroso, “não apenas porque [se] refere expressamente a um direito assegurado, como também porque o preceito descreve a utilidade a ser fruída” (**Interpretação e aplicação da Constituição**. Saraiva, 1996. p. 226). Ainda segundo o jurista, mesmo que não pudesse resultar, de imediato, para o empregado “o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação [, haveria] um **direito subjetivo negativo** de exigir do Poder Público que se abst[ivesse] de praticar atos que contra[viesses] os seus ditames” (Barroso, op. cit. p. 120).

Creio que é dessa perspectiva que se deve interpretar a norma do art. 7º, XI, da Constituição. À lei a que se refere o dispositivo constitucional apenas caberá regulamentar a forma como se dará a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o sentido expresso no texto constitucional.

Em síntese, tamanha foi a preocupação do constituinte em não onerar a participação nos lucros com as contribuições previdenciárias que, ao assegurar os direitos sociais dos trabalhadores, fez questão de dela desvincular a “remuneração”, essa sim sujeita a sua incidência, como “rendimento do trabalho” (CF, art. 195, inciso I, alínea a).

De tudo quanto expresse, é forçoso concluir que, no período que antecedeu a MP 794/94, não poderia o Poder Público, a pretexto de ausência de regulamentação, vincular à remuneração do empregado, para fins de incidência da contribuição previdenciária, os valores recebidos na rubrica participação nos lucros ou resultados.

Assim posta a questão, não há razão para dar tratamento diferenciado aos valores pagos a título de participação nos lucros pelas empresas que haviam implementado tal programa antes da lei regulamentadora específica - mas já na vigência da atual Constituição -, porque desde a promulgação da Carta Magna essa verba já não compunha a remuneração. A regulamentação registrada em lei apenas estabeleceu a forma como se devia dar a participação nos lucros a partir de dezembro de 1994.

Ora, apenar a empresa que, antecipando-se à regulamentação, procurou efetivar o direito social à participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, mediante regular acordo coletivo e convenção é, como advertiu o agora Ministro **Roberto Barroso**, reduzir o direito à norma, e não elevá-lo, de modo a garantir a máxima eficácia do texto constitucional.

Em verdade, em linhas gerais, a regulamentação estabelecida pela Medida Provisória nº 794/94, posteriormente convertida na Lei nº 10.101/2000, pouco inovou, prestigiando a livre negociação entre as partes e procurando não interferir substancialmente nas relações entre as empresas e seus empregados. Atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se o legislador a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação devem constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos concernentes à participação nos lucros ou resultados, assim como das regras adjetivas, aí incluídos os mecanismos de aferição do cumprimento do acordo celebrado, a periodicidade da distribuição dos benefícios, o período de vigência e os prazos para a revisão dos acordos. (GRIFOS ORIGINAIS)

Vê-se claramente, que de forma fundamentada, o Ministro Dias Toffoli concluiu que importância recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mesmo antes da MP nº 794, de 1994.

E sabe qual foi a fundamentação do voto condutor do acórdão, bem como dos demais ministros que o acompanharam? Não haver sentido hoje, alterar jurisprudência pacífica de ambas as Turmas do STF, cuja aplicação somente alcança fatos ocorridos no passado. Confira o voto condutor do acórdão, de lavra do Ministro Teori Zavascki:

Gostaria de salientar o seguinte: nós estamos tratando aqui de tributação sobre operações, sobre esses pagamentos de distribuição de lucros anteriores à Medida Provisória nº 794/94, ou seja, nós estamos tratando de tema de vinte anos para trás, tema polêmico doutrinariamente. O voto do Relator salientou muito bem.

Todavia, na jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal havia uma definição firme no sentido da incidência do tributo. O Supremo, pelo menos em dois precedentes que foram referidos aqui - RE nº 398.284, da Primeira Turma, e RE nº 393.764, da Segunda Turma -, definiu que, naquele período, o tributo incidia. Essa é a jurisprudência. E essa jurisprudência norteou, por sua vez, a jurisprudência do STJ. Eu mesmo lá julguei muitas vezes esse tema, invocando os precedentes do Supremo. Essa é a realidade.

Ora, não vejo muito sentido, com todo respeito, e homenageando a profundidade do debate, não vejo sentido hoje, alterarmos uma jurisprudência pacífica de ambas as Turmas, cuja aplicação somente alcança fatos ocorridos no passado.

Por isso, vou pedir todas as vênias, para manter a jurisprudência do Supremo no sentido da incidência da contribuição previdenciária sobre distribuição de lucro no período anterior à Medida Provisória nº 794/94.

Dou provimento ao recurso do INSS.

Sim, é verdade, passaram-se mais de vinte anos para que o plenário do STF viesse a apreciar a matéria e, por isso, simplesmente para manter o *status quo*, negou-se a enfrentar o mérito da questão, que poderá gerar reflexos, inclusive, em fatos geradores ocorridos após a regulamentação do dispositivo constitucional. Parece-nos que o STF se furtou ao dever de

analisar e enfrentar a questão, que apesar de referir-se a ordenamento jurídico passado, pode gerar reflexos no futuro.

Ao nosso ver, a norma constitucional ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando uma verdadeira imunidade quanto a incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que estamos de frente de uma norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, no caso a importância recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Este posicionamento foi, inclusive, objeto de nossa manifestação por ocasião de julgamento na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, nos seguintes termos:

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado “A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária”<sup>218</sup>

Neste mesmo sentido, esclarecedora a lição de Wagner Balera e Thiago Tabora Simões:

O benefício fiscal introduzido pela Constituição Federal sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados é regra de imunidade, que não consiste em uma ordem à pessoa política tributante para afastar a incidência tributária sobre determinada materialidade, mas integra o próprio espectro dos contornos da competência delegada. A norma de imunidade desenha o sítio tributável, salvando espaço em que o Estado pode afetar o patrimônio particular.<sup>219</sup>

Em igual sentido posicionou-se o STJ:

4. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, reconheceu que a imunidade do art. 7º, XI, da CF/88 é de eficácia limitada, pois somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional. Em outras palavras, concluiu que, até que fosse regulamentada a imunidade, nada impediria a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pela empresa a título de participação nos lucros.<sup>220</sup>

---

<sup>218</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-003.196, relator: conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, relator para o acórdão: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 07/05/2014.

<sup>219</sup> BALERA, Wagner e SIMÕES, Thiago Tabora. *Participação nos lucros e nos resultados: natureza jurídica e incidência previdenciária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: FISCOsoft, 2014, p. 176.

<sup>220</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 1216838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

Dentro deste contexto e ante o posicionamento firmado pelo STF, temos que se trata de imunidade condicionada, que só opera plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. Ou seja, a própria constituição subordina a eficácia plena desta imunidade a observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.<sup>221</sup>

Como se sabe, o poder de tributar é exercido pela instituição de tributos, de acordo com a competência tributária atribuída pela Constituição aos entes federativos. Por outro lado, as limitações constitucionais ao poder de tributar são, como o próprio nome acentua, restrições ou mesmo verdadeiras inibições ao exercício da competência tributária.<sup>222</sup>

As limitações constitucionais ao poder de tributar, que são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades, devem ser disciplinadas por lei complementar, conforme disciplina o art. 146, II, da Constituição.<sup>223 224</sup>

Como visto, não obstante o posicionamento de parcela da doutrina no sentido de que, por se tratar de imunidade condicionada, a participação nos lucros ou resultados ao estar sujeita à produção normativa infraconstitucional deveria ter sua regulação através de lei complementar, em nosso ordenamento jurídico esta regulação deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 1994, com disciplina atual na Lei nº 10.101, de 2000.

Pois bem, conforme já salientamos em artigo de nossa autoria, o artigo 7º, inciso XI, da Constituição, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, de acordo com o ordenamento jurídico vigente as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794, de 1994 devem observar os requisitos por ela impostos ou pela legislação que a sucedeu.<sup>225</sup>

---

<sup>221</sup> BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo, Dialética, 1999, p. 21.

<sup>222</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*, volume 1, (arts. 1º ao 95). 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 11.

<sup>223</sup> Art. 146, II, da CRFB: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”.

<sup>224</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 14.

<sup>225</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, p. 9 – 50.

Por conseguinte, nos termos em que disciplina o art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, a exclusão da participação nos lucros ou resultados da empresa da incidência de contribuições previdenciárias condiciona-se à observância da legislação de regência.<sup>226</sup>

Jurisprudência do STJ reconhece que somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados na hipótese de serem observados os limites da lei regulamentadora e, conseqüentemente, haverá tributação destas parcelas quando distribuídas ao arrepio da legislação federal:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. (...) PARTICIPAÇÃO SOBRE OS LUCROS. NÃO INCIDÊNCIA QUANDO OBSERVADOS OS LIMITES DA MP 794/94 E DA LEI 10.101/00.

(...)

6. Nesse diapasão, abstratamente consignou a Corte de origem que "as verbas percebidas a título de participação nos lucros da empresa, que não estão sujeitas à contribuição previdenciária, na medida em que também não integram o salário de contribuição, nos termos do art. 28, §9º, 'j' e 's', da Lei nº 8.212/91", o que se coaduna com a jurisprudência do STJ, desde que o pagamento de tais parcelas observem as disposições legais específicas, quais sejam, os limites da lei regulamentadora (MP 794/94 e Lei 10.101/00).

7. Assim, cabe prover o presente agravo regimental para que conste a ressalva de que a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados apenas ocorra quando observados os limites da lei regulamentadora, no caso, a MP 794/94 e a Lei 10.101/00.<sup>227</sup>

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.<sup>228</sup>

No mesmo sentido posiciona-se a jurisprudência do CARF:

<sup>226</sup> Art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”.

<sup>227</sup> STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 1561617/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 01/12/2015.

<sup>228</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 856.160/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 23/06/2009.

PREVIDENCIÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE METAS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. EM CONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.<sup>229</sup>

Ao regulamentar o instituto, o modelo adotado pelo legislador ordinário não torna obrigatória a participação dos empregados nos lucros, uma vez que inexistente sanção pela ausência de concretização do direito. O instrumento legal criou-se a incentivar a empresa a instituir a participação nos lucros ou resultados, mediante a retirada de encargos salariais, trabalhistas e previdenciários sobre o pagamento feito a esse título. Vejamos o teor de dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

---

<sup>229</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-01.005, Relatora: conselheira Cleuza Vieira de Souza, julgado em 23/02/2010.

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 11. A partir do ano-calendário de 2014, inclusive, os valores da tabela progressiva anual constante do Anexo serão reajustados no mesmo percentual de reajuste da Tabela Progressiva Mensal do imposto de renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas. (Incluído dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais.

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela em que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa, independentemente de homologação judicial.

De imediato constata-se uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles.

Não se pode negar a obrigatoriedade da participação de ente sindical da categoria profissional nas negociações para o pagamento de PLR. Primeiramente porque a participação dos sindicatos na negociação, que se dá por meio de convenção ou acordo coletivo, é constitucionalmente assegurado, vez que a Constituição exige a participação de ente sindical nas negociações coletivas de trabalho.<sup>230</sup>

Em segundo lugar, porque a lei disciplinadora da concessão de PLR exige expressamente que a comissão paritária escolhida por empresa e empregados seja integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria profissional (art. 2º, I). Ou seja, é imprescindível a participação de um representante indicado pelo sindicato da categoria, regra esta que, não sendo observada, pode acarretar a descaracterização da natureza jurídica conferida a PLR, comprometendo sua desvinculação da remuneração, inclusive para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias.

A Jurisprudência do CARF é no sentido de que a PLR deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo, caso contrário haverá incidência de contribuições sociais previdenciárias:

---

<sup>230</sup> Art. 8º, VI, da CRFB: “Art. 8º. É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: (...) VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho;”.

**PLR COM BASE NA CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.**

A PLR que realizada em CCT não há como negar a presença do Sindicato. No caso em tela, em não havendo configurado outras anomalias apontadas pela Fiscalização, tal como ausência de isonomia nos pagamentos de PLR, há de ser reconhecida como legal a PLR realizada em CCT.<sup>231</sup>

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE DA EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI 10.101/2000. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. AUSÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA E COMISSÃO. INCIDÊNCIA.** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou por convenção ou acordo coletivo. Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultados, em desconformidade com os requisitos legais.<sup>232</sup>

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DO SINDICATO NA NEGOCIAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.** Integra o conceito legal de Salário de Contribuição a parcela auferida pelos segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, cuja negociação entre empresa e empregados não contou com a participação de representante do sindicato da categoria.<sup>233</sup>

Por outro lado, há entidades sindicais que não apoiam o sistema de participação nos lucros e resultados, por entenderem que seria uma forma de rebaixamento de salários e de ganhos reais e, ainda, de precarização de condições de trabalho. Daí, pode ocorrer uma inércia da entidade sindical em participar da negociação para a concessão da PLR, caracterizada por uma recusa injustificada na sua participação, não obstante a vontade da empresa e de seus trabalhadores na criação no plano de participação de lucros ou resultados.

Em tais casos, o CARF tem se posicionado no sentido de que uma vez comprovada a recusa da entidade sindical em participar da negociação, não há de se desnaturar os pagamentos realizados a título de PLR:

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. RECUSA DO SINDICATO EM PARTICIPAR DAS NEGOCIAÇÕES PARA PAGAMENTO DA PLR. COMPROVAÇÃO. EFEITOS.**

Tendo a Recorrente comprovado que o representante do sindicato se recusou a participar da negociação do plano de participação nos lucros e resultados, a

<sup>231</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-04.315, Relator: conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, julgado em 11/02/2015.

<sup>232</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-03.304, Relator: conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, julgado em 19/02/2013.

<sup>233</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-02.503, Relator: conselheiro Arlindo da Costa e Silva, julgado em 15/05/2013.

razoabilidade impõe que se reconheça a imunidade sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, desde que cumpridos os demais requisitos legais.<sup>234</sup>

PLR. NEGOCIAÇÃO. OPÇÃO LEGAL ENTRE CONVENÇÃO/ACORDO COLETIVO E COMISSÃO PARITÁRIA. ART. 616 DA CLT. ALCANCE. É facultado à empresa e empregados negociarem a participação nos lucros ou resultados via (i) convenção / acordo coletivo (art. 8º, VI, da CF) ou por intermédio de (ii) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 8º, III, da CF). Art. 2º da Lei nº 10.101/2000. O art. 616 da CLT alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária.

COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL. Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, constando em atas de reunião que o sindicato foi informado, mas não confirmou presença e nem tampouco justificou a ausência, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista (art. 8º, III, da CF).<sup>235</sup>

Outro ponto que salta aos olhos é a constatação de que não há regras detalhadas na Lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados, que podem ser considerados, dentre outros, produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não haja dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

---

<sup>234</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.670, Relatora: conselheira Carolina Wanderley Landim, julgado em 09/09/2014.

<sup>235</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-03.550, Relator: conselheiro Arlindo da Costa e Silva, julgado em 04/12/2014.

A Lei exige, ainda, que o instrumento de acordo seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (art. 2º, § 2º). Entretanto, o STJ ao mesmo tempo em que reconhece que a intervenção do sindicato na negociação da PLR tem por finalidade tutelar o direito dos empregados e que o registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, concluiu que a ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ.

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos ( arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.<sup>236</sup>

Consideramos acertada a referida decisão, até mesmo porque não indica a lei se a não realização do arquivamento desse instrumento no sindicato dos trabalhadores irá provocar o

<sup>236</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 24/11/2010.

surgimento de alguma sanção, tratando-se, portanto, de uma norma “em branco”, porque desprovida de sanção.<sup>237</sup>

Além disso, a Lei explicita que a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração e que o seu pagamento não pode ser realizado mais de duas vezes no mesmo não civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil. A preocupação é justificável, tendo em vista que as empresas poderiam reduzir a remuneração na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados.

Quanto a exigência legal de que os pagamentos guardem entre si uma periodicidade, o STJ firmou entendimento que devem ser submetidos à tributação de contribuições previdenciárias os pagamentos que não guardem entre si a periodicidade exigida em lei:<sup>238</sup>

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 3º, § 2º, DA LEI 10.101/2000. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESULTADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A 6 (SEIS) MESES. PRECEDENTES.

(...)

2. Nas razões de recurso especial adesivo, a insurgência se firmou contra a parte do acórdão regional que manteve a incidência da contribuição previdenciária nos meses de fevereiro de 1999 e julho de 2000, sem observância da faculdade legal inserida no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000 que permite o pagamento de participação nos lucros a cada semestre civil ou duas vezes ao ano.

3. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que a referida distribuição seja realizada na forma da lei, ficando consignado que o "art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses." (REsp 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A Corte regional decidiu em conformidade com precedente do Superior Tribunal de Justiça, pois somente escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo menos seis meses de distância, interregno que não ocorreu no presente caso, em que os pagamentos foram realizados em setembro de 1998, julho de 1999 e fevereiro de 2000.<sup>239</sup>

<sup>237</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho: comentada*. 43 ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 590.

<sup>238</sup> Até o advento da Lei nº 12.832, de 2013, a restrição acerca da periodicidade dos pagamentos da participação nos lucros ou resultados era de um semestre civil.

<sup>239</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1381374/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 13/10/2014.

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) o resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado; e
- e) ser paga, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade igual ou superior a um trimestre civil;

A Jurisprudência do CARF tem reconhecido que a Lei nº 10.101, de 2000, assim como a MP nº 794, de 1994 e suas reedições, não trazem regras detalhadas, justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por intermédio de negociação, sendo vedada a exigência de requisitos diferentes daqueles estabelecidos em lei, como ocorre, por exemplo, com a exigência de que a participação nos lucros seja instituída para a totalidade dos trabalhadores da empresa, sendo certo que a lei ordinária, e muito menos a Constituição, tratam de tal exigência.<sup>240</sup>

#### CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos

---

<sup>240</sup> SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho: comentada*. 43 ed. São Paulo: LTr, 2010, p. 590.

direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.<sup>241</sup>

Comentários acerca do supracitado julgamento, no jornal Valor Econômico, na seção “Legislação e Tributos”, dada a relevância da discussão, foram os seguintes: “Na decisão, o conselheiro relator Elias Sampaio Freire declarou que “a jurisprudência administrativa tem sido no sentido de que não há exigência legal de pagamento de PLR a todos os empregados”.<sup>242</sup>

Exatamente dentro deste contexto, que em sede administrativa e judicial, surgem grandes discussões acerca do cumprimento dos requisitos legais dos programas de participação de lucros ou resultados para fins de incidência ou não de contribuições previdenciárias.

Sobre o instrumento de negociação entre a empresa e seus empregados, ponto que tem gerado grandes oscilações na interpretação administrativa, diz respeito ao momento em que deve ser estabelecida esta negociação. Há entendimentos no CARF sentido de que este instrumento de negociação deva estar concluído até o início do período a que se referirá a sua apuração.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.

(...)

O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.<sup>243</sup>

<sup>241</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-003.370, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 10/05/2011.

<sup>242</sup> IGNACIO, Laura. Conselho decide que não é preciso distribuir lucros a temporários. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 08/12/2011.

<sup>243</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-00570, relator: conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, relatora para o acórdão: conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 20/08/2009.

Por outro lado, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem proferido entendimento menos restritivo, que aceita a formalização desta negociação mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR, desde que antes do pagamento das referidas parcelas:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTENCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.<sup>244</sup>

Por certo, há de se verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Entretanto, a avaliação subjetiva da autoridade fiscal não pode se sobrepor à vontade das partes externadas no instrumento de negociação e, ao ferir a autonomia das partes envolvidas, contrariando, assim, o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.

De pronto há de se salientar que os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

Ademais, não pode ser esquecido que estamos tratando de participação nos lucros ou resultados e não, tão somente, participação nos lucros. Ou seja, essa participação pode variar

---

<sup>244</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-003.429, relator: conselheiro Gustavo Lian Haddad, julgado em 22/10/2014.

conforme o acordo firmado e pode ainda ser apenas com relação aos resultados (PR), aos lucros (PL) ou tanto nos lucros como nos resultados (PLR).

A participação nos resultados (PR) está ligada a uma ou mais metas de desempenho, como melhora na qualidade do produto, redução de custos, produtividade, entre outras, isto é, a participação no resultado tem a natureza do incentivo direto por maior produção ou maior rendimento do trabalho e realização de meios previamente programados. A participação nos resultados está relacionada ao alcance da meta de desempenho proposta pela equipe. Neste tipo de acordo, a rentabilidade não integra os indicadores selecionados e o lucro não é referência e nem condiciona o pagamento da PLR.<sup>245</sup>

A participação nos lucros (PL) liga-se ao alcance de uma meta de rentabilidade previamente definida. Nenhum outro tipo de meta interfere ou determina a participação.

A PLR – participação nos lucros e resultados – é uma forma de participação mais complexa, pois vários indicadores se interligam para definir o valor pago aos empregados. Estes indicadores são o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados, influenciada pelos resultados da produtividade e pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Por fim, mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794, de 1994 e reedições, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.<sup>246</sup>

---

<sup>245</sup> TUMA, Fábila. *Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários?* São Paulo: LTr, 1999, p.202.

<sup>246</sup> Art. 7º, XXVI, da CRFB: “Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;”.

Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal para o gozo da imunidade de contribuições previdenciárias das parcelas pagas de acordo com os programas de participação de lucros ou resultados da empresa.

## **2.5 Programas de previdência complementar e seguro de vida em grupo**

Há de se recordar que sistema de previdência social, no seu regime geral, básico, possui caráter universal e destina-se a todos, sendo obrigatório à população economicamente ativa, mediante atendimento de determinados requisitos e de contribuições. Contudo, frente à massa de segurados que nesse sistema se amparam é evidente a insuficiência do modelo do regime geral de previdência social. Por outro lado, o sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao RGPS, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A importância da previdência privada complementar decorre de aspectos da maior relevância social e econômica, na medida em que o trabalhador passa a contar com uma proteção social maior do que a que lhe pode ser oferecida pelo Estado e seu sistema de previdência social, e a empresa consegue cumprir um dos seus objetivos, que é a sua função social.<sup>247</sup>

Tendo em vista tal cenário e seus reflexos na sociedade, esclarece Maria Cibele de Oliveira Ramos:

Foi criado então, em 1977, o sistema de previdência complementar, de caráter privado, paralelo ao regime de previdência social, básico e estatal, com a finalidade de, por meio de contrato, propiciar o pagamento de benefícios em contraprestações às contribuições vertidas. O próprio trabalhador, pelo seu esforço pessoal, com o intuito de garantir a sua qualidade de vida, busca a complementação da sua aposentadoria, efetuando poupança prévia durante sua vida laborativa, acumulando valores.

Decorre da evolução social, que a má distribuição de renda originou disparidades gritantes entre classes sociais, sendo que muitos indivíduos auferem rendas superiores ao teto previsto no Regime Geral de Previdência Social. Não é porque esses indivíduos pertencem a classes sociais privilegiadas que não mereçam a manutenção do padrão de vida na velhice.

A remuneração mensal proveniente de aposentadoria, similar àquela percebida em fase laborativa, é fator indispensável em todas as classes sociais para a obtenção da estabilidade social. Fato é que a redução de rendimento,

---

<sup>247</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 369.

seja em vida laborativa, seja na aposentadoria, gera conseqüências desagradáveis e não esperadas para qualquer família.<sup>248</sup>

A verba destinada ao custeamento, por parte das empresas, da previdência complementar de seus empregados e dirigentes passou a ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa disposição legal inserida na Lei nº 8.212, de 1991, pela Medida Provisória nº 1.596-14, de 1997, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/1997 (art. 28, § 9º, “p”), *in verbis*:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97):

.....

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Observe que o aludido dispositivo da lei de custeio da previdência social estabelece como condicionante para o gozo do benefício fiscal a exigência de o programa de previdência complementar estar disponível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

A Constituição Federal ao tratar do regime do previdência privada complementar dispõe que este será regulado por lei complementar (art. 202 e § 1º) e, expressamente prevê que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada, não integram o contrato de trabalho dos participantes e nem integram a remuneração dos participantes, à exceção dos benefícios concedidos, nos termos da lei (art. 202, § 2º):

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de

---

<sup>248</sup> RAMOS, Maria Cibele de Oliveira. *Os planos de benefícios das entidades de previdência privada*. São Paulo: LTr, 2005, p. 22.

previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Ante a previsão constitucional de que as contribuições do empregador não integrem a remuneração, já tivemos a oportunidade de nos manifestarmos no sentido de que estamos, mais uma vez, de frente de uma imunidade tributária, que ao contrário de uma norma isentiva, não deve ser interpretada literalmente, vez que a interpretação restritiva, aplicada na hipótese de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas, conforme nos manifestamos em julgado no CARF:

**PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.**

A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal.

A interpretação restritiva, aplicada na hipótese de imunidade tributária, não reduz o campo da norma, mas determina-lhe as fronteiras exatas. Não conclui de mais, nem de menos do que o texto exprime, mas declara o sentido verdadeiro e o alcance exato da norma, tomando em apreço todos os fatores jurídico-sociais que influíram em sua elaboração.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS. Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.<sup>249</sup>

Ademais, regulamentando o aludido dispositivo constitucional, a Lei Complementar nº 109, de 2001, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, ao mesmo tempo em que, no seu art. 68, repete o texto constitucional incerto no art. 202, § 2º, faz previsão no sentido de que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao

---

<sup>249</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-002.265, relator: conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator para o acórdão: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 08/08/2012.

custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza (art. 69 e § 1º):

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

(...)

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Observe-se que a Lei Complementar n.º 109, de 2001, ao discorrer sobre a não incidência de contribuições de qualquer natureza, não contém a condição de disponibilidade dos planos de previdência complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, prevista no art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991.

Isto é, nos termos dos artigos 68 e 69 Lei Complementar n.º 109, de 2001, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições, independentemente da disponibilidade dos planos de previdência complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

A Lei Complementar n.º 109, de 2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador (art. 26, § 2º e § 3º). Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Neste sentido a caminha a jurisprudência do CARF, conforme decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo divergência entre turmas ordinárias:

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

A LC n° 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.<sup>250</sup>

Por seu turno, a CLT faz previsão no sentido de que a previdência privada concedida pelo empregador não será considerada salário, nos seguintes termos (art. 458, § 2º, VI):

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "*in natura*" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei n° 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei n° 10.243, de 19.6.2001)

(...)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei n° 10.243, de 19.6.2001)

Ademais, inobstante a ausência de previsão legal neste sentido, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n° 3.048, de 1999, vaticina que se excluem da incidência de contribuições previdenciárias o valor relativo ao prêmio de **seguro de vida em grupo**, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes. Posteriormente, a CLT, no art. 458, § 2º, V, com redação dada pela Lei n° 10.243, de 2001, passou a dispor que “seguros de vida e de acidentes pessoais “ não serão considerados salário utilidade.<sup>251</sup>

Conforme já afirmamos anteriormente, as parcelas elencadas art. 458, § 2º, da, CLT por não se adequarem a hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, tratam-se, portanto, de não incidência, a qual - conforme já tratado anteriormente - denomina-se não

<sup>250</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão n° 9202-003.193, relator: conselheiro Gustavo Lian Haddad, julgado em 07/05/2014.

<sup>251</sup> Art. 214, § 9º, “XXV”, do Regulamento da Previdência Social: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...) XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto n° 3.265, de 1999)”

incidência juridicamente qualificada, justamente porque existe regra jurídica expressa dispondo que estas utilidades não configuram salário.

Portanto, é inconcebível que norma trabalhista exclua do conceito de salário determinado benefício concedido pelo empregador aos seus trabalhadores sem imposição de restrições e, mesmo assim, sejam exigidas as restrições contidas em norma previdenciária.

Daf repisamos que para as hipóteses elencadas no art. 458, § 2º, da CLT, torna-se desnecessária a verificação do cumprimento dos requisitos contidos legislação previdenciária, pois, como já visto, a isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação. Ora, se a parcela não se enquadra na hipótese de incidência, não há de se falar em regra isentiva, que pressupõe estar a parcela sujeita à incidência do tributo até que haja a sua exclusão pelo surgimento da isenção.

De pronto constata-se que a norma regulamentar procurou dar ao “seguro de vida em grupo” o mesmo tratamento tributário dispensado aos “programas de previdência complementar, submetendo-os aos mesmos requisitos para estarem fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias, quais sejam, estar previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Precedente o STJ é bastante elucidativo no sentido de dispor que a exclusão da incidência de contribuições previdenciárias sobre o seguro de vida em grupo passou a ser legalmente prevista no mesmo dispositivo voltado para a exclusão da incidência dos programas de previdência complementar, qual seja, art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997. Deixando bem claro que, mesmo antes da mencionada alteração legislativa o seguro de vida em grupo não se subsumia ao conceito de remuneração:

**PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO SEGURO DE VIDA EM GRUPO.**

1. O valor pago pelo empregador por seguro de vida em grupo é atualmente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa referência legal (art. 28, § 9º, "p" da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97).
2. O débito em cobrança é anterior à lei que excluiu da incidência o valor do seguro de vida mas, independentemente da exclusão, por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, pode-se concluir que o empregado nada usufrui pelo seguro de vida em grupo, o

que descarta a possibilidade de considerar-se o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade.<sup>252</sup>

Resta evidente que o STJ considera que o seguro de vida em grupo é hipótese de não incidência, por não se enquadrar na regra matriz de incidência legalmente estabelecida. Por esta razão, o Tribunal tem reconhecido que o regulamento extrapolou ao exigir a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária, ao mesmo tempo em que considera pertinente a exigência de abranger a totalidade de empregados e dirigentes, por entender que afastada esta exigência teríamos, na verdade, seguro de vida individual, que estaria sujeito à incidência tributária, diferentemente do seguro de vida em grupo:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

(...)

2. O art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, estabelece que o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes não integra o salário-de-contribuição, **desde que** haja a previsão do pagamento em acordo ou convenção coletiva de trabalho. A *contrario sensu*, a existência de pagamentos sem a referida previsão ensejaria a incidência da exação.

3. Está assentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que a Lei n. 8.212/91, em sua redação original e com a redação conferida pela Lei n. 9.528/97, não instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

6. A regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99,

<sup>252</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 441.096/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 04/10/2004.

extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

7. A interpretação do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91 (redação original e atual) por esta Corte é de que ela não autoriza a incidência de contribuição previdenciária em tais casos (seguro de vida em grupo). Subverter esse raciocínio por força de disposição contida em mero decreto regulamentar é ferir o princípio da estrita legalidade tributária.

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro **individual**.

9. In casu, estando certo no acórdão recorrido de que se trata de seguro de vida em **grupo**, deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo. (GRIFOS ORIGINAIS)<sup>253</sup>

Ademais, em observância a jurisprudência pacífica do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu ato declaratório autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles”<sup>254</sup>

Entendemos que, não obstante o regulamento ter dado tratamento tributário idêntico ao programa de previdência complementar e ao seguro de vida em grupo, resta evidente a natureza distinta pela qual cada uma destas parcelas não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. A primeira, o programa de previdência complementar, decorre de imunidade. A segunda, o seguro de vida em grupo, trata-se de hipótese de não incidência.

## **2.6 Outras parcelas não integrantes da base de cálculo previstas em lei**

Além das parcelas até aqui analisadas, o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991 enumera uma série de outras parcelas que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias:

<sup>253</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 660.202/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 11/06/2010.

<sup>254</sup> Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 12, de 2011.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canaveira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

Abordaremos, inicialmente, as parcelas que entendemos tratem-se de **verbas de natureza indenizatória**, ou seja, mesmo que não estivessem expressamente previstas no aludido dispositivo legal, não estariam sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, porque em decorrência da sua própria natureza encontram-se fora do campo da incidência, e conseqüentemente, tratam-se de hipóteses de não incidência tributária.

**O adicional e a ajuda de custo concedidos ao aeronauta** transferido para outra base, nos termos da Lei nº 5.929, de 1973, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias:<sup>255</sup>

a) no caso de transferência provisória, por período inferior ou igual a cento e vinte dias, sem mudança de domicílio, além do salário, um adicional mensal, nunca inferior a vinte e cinco por cento do salário recebido na base; e

b) no caso de transferência permanente, por período superior a cento e vinte dias, com mudança, além do salário, o pagamento de uma ajuda de custo, nunca inferior ao valor de quatro meses de salário, para indenização de despesas de mudança e instalação na nova base, bem como o seu transporte, por conta da empresa, nele compreendidas a passagem e a translação da respectiva bagagem.

**O pagamento de férias vencidas e não gozadas**, de férias proporcionais e do respectivo adicional de um terço, constitucionalmente previsto, feito pelo empregador a seu empregado em decorrência de rescisão do contrato de trabalho, embora represente a conversão de um bem de natureza não-patrimonial em um bem de natureza patrimonial (pecúnia), que ocasiona

---

<sup>255</sup> Art. 28, § 9º, “b”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;”

naturalmente um acréscimo patrimonial, não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, justamente porque os referidos pagamentos são referentes à indenização paga por despedida ou rescisão de contrato de trabalho.<sup>256</sup>

Com efeito, a conversão em pecúnia das férias devidas (a) tem natureza indenizatória (é pagamento substitutivo do direito a descanso) e (b) decorre da cessação do contrato de trabalho, conforme se depreende do art. 146 da CLT:

Art. 146 - Na cessação do contrato de trabalho, qualquer que seja a sua causa, será devida ao empregado a remuneração simples ou em dobro, conforme o caso, correspondente ao período de férias cujo direito tenha adquirido.

Parágrafo único - Na cessação do contrato de trabalho, após 12 (doze) meses de serviço, o empregado, desde que não haja sido demitido por justa causa, terá direito à remuneração relativa ao período incompleto de férias, de acordo com o art. 130, na proporção de 1/12 (um doze avos) por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

O mesmo se dá com o pagamento a título do adicional de 1/3 sobre férias, que se exime da exação em decorrência de as férias terem sido indenizadas, mediante a sua conversão em pecúnia, sendo o adicional de 1/3 um acessório, segue ele a sorte do principal, não estando, também, sujeito à referida exação.

A legislação trabalhista prevê que as férias serão concedidas por ato do empregador nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito (art. 134 da CLT). Trata-se do denominado período concessivo ou período de gozo, devendo-se considerar que a época da concessão será a que melhor atender aos interesses do empregador.<sup>257</sup>

Entretanto, sempre que as férias forem concedidas após o período concessivo, isto é, após os 12 meses subsequentes a data em que o empregado tiver adquirido o direito às férias, o empregador pagará em dobro a respectiva remuneração (art. 137 da CLT). Sobre o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT, também, não há incidência de contribuições previdenciárias.<sup>258</sup>

---

<sup>256</sup> Art. 28, § 9º, “d”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

<sup>257</sup> Art. 134 da CLT: “As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito.”

<sup>258</sup> Art. 137 da CLT: “Sempre que as férias forem concedidas após o prazo de que trata o art. 134, o empregador pagará em dobro a respectiva remuneração. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)”

Dentre os itens constantes do art. 28, § 9º, “e”, da Lei nº 8.212, de 1991, destacam-se alguns de cunho nitidamente indenizatório que são pagas em decorrência da rescisão do contrato de trabalho, e por isso mesmo, denominaremos de **indenizações rescisórias**.

A primeira delas diz respeito a **multa de 40% do saldo da conta vinculada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS**, que decorre de preceito constitucional preconizador da proteção da relação de emprego contra despedida arbitrária ou sem justa causa, com previsão de indenização compensatória, nos termos em que disciplinar lei complementar, previsto no art. 7º, I, da Constituição.<sup>259</sup>

Entretantes, o constituinte - antevendo eventual inércia do legislador complementar, estabeleceu uma regra provisória, contida no inciso I do art. 10 do ADCT, no sentido de que enquanto não for editada a referida lei complementar, a indenização do FGTS prevista na revogada Lei nº 5.107, de 1966, fica aumentada de 10% para 40%. Como se vê, o dispositivo constitucional, art. 7º, I, versa sobre indenização, ou seja: indenização compensatória pela despedida do emprego de forma arbitrária ou sem justa causa.<sup>260</sup>

Dentro deste contexto, o art. Lei nº 8.036, de 1990, que dispõe sobre o FGTS, em seu art. 18, § 1º, com redação dada pela Lei nº 9.491, de 1997, também disciplina obrigação do empregador no sentido de “Na hipótese de despedida pelo empregador sem justa causa, depositará este, na conta vinculada do trabalhador no FGTS, importância igual a quarenta por cento do montante de todos os depósitos realizados na conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho”.

Analisando a natureza jurídica desta parcela, o STJ concluiu tratar-se de natureza indenizatória, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA DE 40% SOBRE OS DEPÓSITOS DO FGTS. CARÁTER INDENIZATÓRIO. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE E LIBERALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. PARTICIPAÇÃO SOBRE OS LUCROS. NÃO INCIDÊNCIA QUANDO OBSERVADOS OS LIMITES DA MP 794/94 E DA LEI 10.101/00.

(...)

3. Nesse contexto, inconcebível pensar que a multa paga pelo empregador sobre o FGTS, em caso de despedida sem justa causa, prevista no art. 18, § 1º,

<sup>259</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “1”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;”

<sup>260</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 451.

da Lei 8.036/90, apresente qualquer traço, por mínimo que seja, de remuneração, pois se reveste de caráter puramente indenizatório, que visa compensar o empregado pelo desemprego injustificado, o que torna a incidência tributária indevida.

4. A ausência de caráter remuneratório fica mais ressaltada quando se percebe que, enquanto os valores pagos em decorrência do art. 18, § 1º, da Lei 8.036/90 constituem verba indenizatória em favor do empregado, em relação ao empregador trata-se de sanção/multa legalmente prevista com fito de desestimular demissões injustificadas, o que a torna desprovida de habitualidade - é paga em única parcela ao empregado no ato da demissão - e de liberalidade - imposição legal - aptas à incidência da contribuição previdenciária patronal.<sup>261</sup>

A seguir a norma legal trata da hipótese relativa à **indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS.**<sup>262</sup>

Acerca desta indenização, Sérgio Pinto Martins leciona que:

Na evolução da legislação sobre despedida verifica-se a existência de dois sistemas: o impeditivo da despedida e o de reparação econômica, que prevê o pagamento de um valor pecuniário ao obreiro despedido. O sistema impeditivo diz respeito a estabilidade, que nasceu na Lei Eloy Chaves, em 1923, permanecendo até a edição da Lei na 5.107/66, que instituiu o sistema alternativo do FGTS, sendo que este passou a ser um direito do trabalhador a partir de 5-10-88, desaparecendo o anterior sistema alternativo. Já o sistema de reparação econômica tem por base a indenização, visando dificultar o despedimento, impondo o pagamento de uma importância ao empregador com o objetivo de evitar a rotação de mão-de-obra, ou seja, um óbice econômico para sua concretização.

(...)

Antes de 1966 a indenização era a única forma de compensação que o empregado recebia pela perda do emprego. Com a instituição do FGTS, com a Lei nº 5.107/66, os empregadores somente passaram a admitir trabalhadores que optassem pelo novo sistema, com a finalidade de que o empregado não adquirisse a estabilidade no emprego aos 10 anos de serviço. Com isso, desapareceu também a indenização pelo período anterior a opção do FGTS, que foi substituída pelos depósitos fundiários. Somente uns poucos trabalhadores ainda possuem tempo de serviço anterior ao FGTS ou são estáveis.

<sup>261</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1561617/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 01/12/2015

<sup>262</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “2”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...)) 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;”

Aqueles trabalhadores que não optaram pelo FGTS até 5-10-88, ou que optaram pelo FGTS, mas tem tempo anterior ao da opção, é que terão direito a indenização.<sup>263</sup>

Então, a norma legal passa a tratar da hipótese de indenização prevista no art. 479, da CLT, que disciplina a **indenização decorrente da rescisão de contrato de trabalho por prazo determinado**: “Nos contratos que tenham termo estipulado, o empregador que, sem justa causa, despedir o empregado será obrigado a pagar-lhe, a título de indenização, e por metade, a remuneração a que teria direito até o termo do contrato”. Como se vê, trata-se de indenização por despedida sem justa causa do empregado nos contratos por prazo determinado.<sup>264</sup>

O item seguinte diz respeito à **indenização do tempo de serviço do safrista**, quando da expiração normal do contrato de trabalho, prevista no art. 14, da Lei nº 5.889, de 1973: “Expirado normalmente o contrato, a empresa pagará ao safrista, a título de indenização do tempo de serviço, importância correspondente a 1/12 (um doze avos) do salário mensal, por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.”<sup>265</sup>

A **licença prêmio indenizada** também é relacionada no dispositivo legal como parcela não integrante do salário de contribuição.<sup>266</sup>

Acerca desta parcela, temos a lição de Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino:

O item “8” aborda o pagamento de licença prêmio indenizada na rescisão do contrato de trabalho. Esta rubrica é muito pouco comum na iniciativa privada, mas nada impede que um acordo ou convenção coletiva de trabalho, ou até mesmo contrato individual de trabalho a estabeleça. É muito frequente, entretanto, em municípios que não possuem regime próprio, e que, por isso, seus empregados são filiados ao Regime Feral da Previdência Social. Havendo indenização da licença prêmio não gozada, este pagamento deve comportar-se da mesma forma que as demais indenizações já estudadas, não incidindo, desta maneira, contribuição previdenciária. A jurisprudência é pacífica neste sentido:<sup>267</sup>

<sup>263</sup>MARTINS, Sérgio Pinto. *Ibidem*, p. 450 - 452.

<sup>264</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “3”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;”

<sup>265</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “4”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;”

<sup>266</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “8”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”

<sup>267</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 137.

Neste mesmo sentido, qual seja, que a licença prêmio não gozada, paga na rescisão do contrato de trabalho, nos posicionamos acerca de sua natureza indenizatória em julgado no CARF, referente à incidência de imposto sobre a renda de pessoa física:

VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE LICENÇA PRÊMIO NÃO GOZADA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO.

A jurisprudência do CARF e do STJ é pacífica no sentido de que não incide imposto de renda sobre verbas indenizatórias, decorrentes de rescisão do trabalho, tal como a licença-prêmio.<sup>268</sup>

Por outro lado, decisões do CARF tem sido no sentido de que os valores percebidos durante a vigência do contrato de trabalho a título de licença prêmio não gozada, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias:

LICENÇA-PRÊMIO GOZADA DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO DE TRABALHO. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A verba referente à licença-prêmio somente não integrará o salário-de-contribuição caso seja indenizada. Ou seja, na impossibilidade de usufruir o benefício de não trabalhar e receber a remuneração durante a vigência do contrato de trabalho. A indenização tem como pressuposto a reparação de um dano, seja jurídico ou fático. In casu, os segurados não tiveram um dano causado pelo tomador de serviços que ensejasse uma reparação.<sup>269</sup>

Não posso concordar com a conclusão de que a licença prêmio indenizada disposta no art. 28, § 9º, “e”, “8”, da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se exclusivamente a hipóteses que derivem de rescisão de contrato de trabalho. Há de se notar que a substituição do direito à licença-prêmio pelo pagamento de correspondentes valores, encontra-se expressamente fora da tributação de contribuições previdenciárias, justamente porque possui nitidamente caráter indenizatório, e de consequência natureza não remuneratória, isto porque não se pode duvidar que ao não usufruir de um benefício anteriormente previsto e almejado pelo trabalhador, o dano esteja caracterizado, porquanto lhe fora obstruída a fruição do direito que lhe deveria ser assegurado.

O item que se segue trata da **indenização por dispensa sem justa causa no período de trinta dias que antecede a correção salarial** a que se refere o art. 9º da Lei nº 7.238, de 1984, também devida por ocasião da rescisão do contrato de trabalho: “O empregado dispensado, sem justa causa, no período de 30 (trinta) dias que antecede a data de sua correção salarial, terá

<sup>268</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-002.468, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 08/11/2012.

<sup>269</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-01.300, relator: Conselheiro Marco André Ramos Vieira, julgado em 24/08/2011.

direito à indenização adicional equivalente a um salário mensal, seja ele optante ou não pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.”<sup>270</sup>

Por fim, a última indenização rescisória de que trata a lei de custeio previdenciário é a decorrente de **multa decorrente da inobservância dos prazos para quitação das parcelas rescisórias devidas aos empregados**, desta feita previsto no art. 28, § 9º, “x”, da Lei nº 8.212, de 1991.<sup>271</sup>

A multa paga ao empregado em decorrência da mora no pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão do contrato de trabalho, encontra-se disciplinada no art. 477, § 8º, da CLT.<sup>272</sup>

Note-se que a Lei nº 8.212, de 1991 exclui da composição do salário-contribuição a indenização de 40% do FGTS em caso de demissão sem justa causa, a indenização por tempo de serviço anterior à Constituição de 1988, a indenização por despedida sem justa causa nos contratos por prazo determinado, a indenização por tempo de serviço do safrista, a licença-prêmio indenizada, entre outras indenizações rescisórias. A bem da verdade, despicienda é a norma que excluiu da incidência de contribuições previdenciárias as indenizações rescisórias aqui tratadas, justamente por se tratarem de parcelas indenizatórias e não remuneratórias.

As **importâncias recebidas a título de incentivo à demissão** encontram-se expressamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Os programas de incentivo à demissão, também denominados programas de demissão voluntária, ao mesmo tempo em que funcionam como instrumento de enxugamento pessoal, também consubstanciam um mecanismo de incentivo financeiro dado pelo empregador aos seus empregados, com a finalidade de incentivá-los a pedir demissão.<sup>273</sup>

---

<sup>270</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “9”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”

<sup>271</sup> Art. 28, § 9º, “x”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>272</sup> Art. 477, § 8º, da CLT: “§ 8º - A inobservância do disposto no § 6º deste artigo sujeitará o infrator à multa de 160 BTN, por trabalhador, bem assim ao pagamento da multa a favor do empregado, em valor equivalente ao seu salário, devidamente corrigido pelo índice de variação do BTN, salvo quando, comprovadamente, o trabalhador der causa à mora. (Incluído pela Lei nº 7.855, de 24.10.1989)”

<sup>273</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “5”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 5. recebidas a título de incentivo à demissão;”

A doutrina é vacilante acerca da definição da natureza jurídica das importâncias recebidas a título incentivo à demissão. Acerca de sua natureza jurídica Wladimir Novaes Martinez assevera que a sua natureza é aparentemente não remuneratória: “sua natureza não é muito clara, mas aparenta não ser remuneratória, e se não for, não se justifica a inclusão no salário de contribuição.”<sup>274</sup>

Ainda no campo das incertezas, Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino consideram que mesmo que a sua natureza seja remuneratória a incidência é afastada por vontade expressa do legislador:

Inúmeras empresas se valeram de programas de demissão voluntária (PDV) para, de forma consensual, enxugar o seu quadro de empregados, adequando-se à nova realidade do mercado competitivo mediante aplicação dos mais modernos planos de gestão, como, por exemplo, a reengenharia. Os gastos das empresas com o incentivo à demissão foram expressamente excluídos da tributação previdenciária. Mesmo que a natureza de tais pagamentos seja considerada remuneratória, não há que se falar em incidência de contribuição, pois é vontade expressa do legislador promover um benefício fiscal para esta rubrica.<sup>275</sup>

Por outro lado, Amauri Mascaro do Nascimento, ao tratar de alternativas para dispensa comum, conclui que os pagamentos de valores decorrentes de programas de demissão voluntária configuram-se indenização:

Uma alternativa para a dispensa comum é a dispensa que tem uma pauta, um programa oferecido pela empresa, com incentivos para que o empregado se disponha a ser despedido. Programa de dispensa voluntária é uma forma de extinção do contrato que nasceu como decorrência da prática de empresas que, tendo como finalidade reduzir o quadro do pessoal, quer por motivos de ordem econômica, quer tendo em vista razões de reorganização, oferecem uma oportunidade para aqueles que quiserem ser dispensados do emprego, possibilitando-lhes direitos mais amplos do que os previstos em lei, mediante o pagamento, além dos valores devidos por lei, de uma indenização.<sup>276</sup>

Enquanto a doutrina é vacilante quanto a determinação da natureza jurídica das importâncias percebidas pelo obreiro a título de demissão incentivada, nossos tribunais superiores têm reconhecido a natureza indenizatória destas verbas. No âmbito do TST firmou-se entendimento no sentido de que a natureza jurídica das importâncias pagas a título de

<sup>274</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 382.

<sup>275</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 136.

<sup>276</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1205.

demissão incentivada é indenizatória, consoante Orientação Jurisprudencial nº 207 da SBDI-I do TST:

Programa de incentivo à demissão voluntária. Indenização. Imposto de renda. Não incidência. A indenização paga em virtude de adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Além disso, a Orientação Jurisprudencial nº 356 da SBDI-I do TST, que ao tratar impossibilidade de compensação da indenização paga em razão da adesão aos planos de demissão incentivada com outros créditos trabalhistas, expressamente define o caráter indenizatório destas verbas:

Programa de incentivo à demissão voluntária. Créditos trabalhistas reconhecidos em juízo. Compensação. Impossibilidade. Os créditos tipicamente trabalhistas reconhecidos em juízo não são suscetíveis de compensação com a indenização paga em decorrência de adesão do trabalhador a Programa de Incentivo à Demissão Voluntária (PDV).

Igualmente, o STJ tem reconhecido a natureza indenizatória das importâncias percebidas pelo trabalhador a título de demissão incentivada, inclusive em acórdão submetido ao rito dos recursos repetitivos, como representativo de controvérsia, não obstante o aresto referir-se à incidência de imposto de renda:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. INDENIZAÇÃO PAGA POR LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. INDENIZAÇÃO PAGA NO CONTEXTO DE PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 215/STJ. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

(...)

3. "Os Programas de Demissão Voluntária - PDV consubstanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja a rescisão ou distrato do contrato de trabalho no caso das relações regidas pela CLT, ou a exoneração, no caso dos servidores estatutários. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para por fim à relação empregatícia, razão pela qual inexistente margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador. [...] Inexistente liberalidade em acordo de vontades no qual uma das partes renuncia ao cargo e a outra a indeniza [...]" (REsp Nº 940.759 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.3.2009). "A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda". Enunciado n. 215 da Súmula do STJ.<sup>277</sup>

<sup>277</sup> STJ, Primeira Seção, REsp 1112745/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 01/10/2009.

Especificamente a respeito da incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas a título de incentivo à demissão, que somente passaram a ter previsão expressa de sua exclusão da base de cálculo com o advento da Lei nº 9.528, de 1997, fruto da conversão da MP nº 1.596-14, de 1997 e edições anteriores, o STJ já reconhecia a não incidência de contribuições previdenciárias sobre estas verbas, mesmo antes da expressa previsão legal, em virtude de sua natureza indenizatória:

TRIBUTÁRIO. FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As verbas rescisórias especiais recebidas pelo trabalhador a título de indenização por férias em pecúnia, licença prêmio não gozada, ausência permitida ao trabalho ou extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada não ensejam acréscimo patrimonial posto ostentarem caráter indenizatório.

2. Impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória.<sup>278</sup>

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL.

1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ.<sup>279</sup>

No nosso entender, as verbas recebidas em razão de adesão aos programas ou planos de demissão voluntária ou incentivada, encontrar-se-iam fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de sua expressa exclusão da base de cálculo da exação, por força do art. 28, § 9º, “e”, “5”, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista a sua natureza indenizatória.

A lei de custeio previdenciário prevê, também, que sobre os valores recebidos a título de **abono de férias, previstos nos arts. 143 e 144 da CLT**, não incidem contribuições previdenciárias, ante a previsão constante na CLT de que é facultado ao empregado converter

<sup>278</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 625.326/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 31/05/2004.

<sup>279</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 712.185/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, , DJe 08/09/2009.

1/3 do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes<sup>280 281</sup>

O valor pecuniário correspondente, ao que popularmente é denominado de “venda de 10 dias de férias”, é tido pela doutrina como parcela de natureza tipicamente indenizatória, e por esta razão, estaria fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias. Em igual sentido posiciona-se o STJ, acerca do abono de férias previsto no art. 143 da CLT, por isto mesmo, denominado de abono de férias celetista:<sup>282</sup>

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS. LICENÇA-PRÊMIO E AUSÊNCIAS PERMITIDAS AO TRABALHO - APIP'S. NÃO-INCIDÊNCIA.

(...)

4. É cediço na Corte que têm natureza indenizatória, *a fortiori* afastando a incidência do Imposto de Renda, **o abono de parcela de férias não-gozadas (art. 143 da CLT), bem assim as verbas advindas de licença-prêmio não gozada**, mercê da inexistência de previsão legal, sendo prescindível se ocorreram ou não por necessidade do serviço, na forma da aplicação analógica da Súmulas 125/STJ, *verbis*: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.”, e da Súmula 136/STJ, *verbis*: “O pagamento de licença-prêmio não gozada, por necessidade do serviço, não está sujeito ao Imposto de Renda.” (Precedentes: REsp 706.880/CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 17.10.2005; REsp 769.817/PB, Rel. Min. Castro Meira, DJ 03.10.2005; REsp 499.552/AL, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ 19.09.2005; REsp 320.601/DF, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 30.05.2005; REsp 685.332/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 14.02.2005; AgRg no AG 625.651/RJ, Rel. Min. José Delgado, DJ 11.04.2005).(GRIFOS ORIGINAIS)<sup>283</sup>

Tanto o abono pecuniário de férias (celetista), bem como o decorrente de cláusula contratual ou de regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo não integram a

<sup>280</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “6”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”

<sup>281</sup> Art. 143 da CLT: “É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)”

<sup>282</sup> KERTZMAN, Ivan. *Curso Prático de Direito Previdenciário*. 9. ed. rev. amp. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2012, p. 144.

<sup>283</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 983.056/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 13/11/2008.

remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho desde que não excedente de 20 dias do salário.<sup>284</sup>

Entretanto, neste segundo caso de abono de férias, decorrente de cláusula contratual ou de regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, a doutrina tem considerado que não se trata de verba que possua natureza indenizatória, vez que tanto o caráter remuneratório, e ainda, a possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias somente foram retirados por expressa previsão, tanto na lei trabalhista, como na lei previdenciária.<sup>285</sup>

Acerca da distinção da natureza jurídica e da confusão causada pela legislação previdenciária, ao não distinguir a natureza jurídica destes abonos, cabe transcrever lição de Maurício Godinho Delgado:<sup>286</sup>

É interessante observar, a propósito, que também não terá natureza salarial (mesmo tratando-se de férias gozadas) parcela suplementar concedida pelo empregador ao empregado por ocasião das férias (além do terço constitucional), por força do contrato, regulamento empresarial ou norma coletiva, desde que tal parcela não exceda a 20 dias de salário (art. 144, CLT). Aqui, tecnicamente, não se poderia negar natureza gratificatória a este tipo de parcela; contudo, a CLT, por texto expresso, excepcionou a parcela de semelhante caracterização jurídica, negando seu caráter salarial.

Registre-se, por fim, a este respeito, que o diploma previdenciário n. 9.528, de 10.12.97 (resultante de conversão de medida provisória, a contar da MP n. 1.523, de 1996, e subsequentes), alterou o art. 144, da CLT, restringindo à esfera meramente trabalhista (e não previdenciária) o caráter indenizatório conferido às parcelas referidas no preceito. A sanha arrecadadora do Estado cometeu, porém, no caso, um equívoco: o valor resultante da conversão pecuniária de parte das férias (*abono* do art. 143, CLT) não tem, *por sua própria natureza*, caráter de salário e, sim, de indenização, inclusive eventual. Por estas razões seria inválida norma de lei ordinária que determinasse arrecadação previdenciária sobre esta verba estritamente indenizatória (textos originais do art. 195, I, II, III e § 4º e art. 201, § 4º, Constituição da República). O equívoco na concepção da referida norma — que levava, é claro, à sua esterilidade em virtude de afronta à Constituição — foi reconhecido, felizmente, pelo próprio legislador, pouco depois. Assim, a Lei n. 9.711, de 20.11.1998, excluiu da base de cálculo do salário de contribuição

<sup>284</sup> Art. 144 da CLT: “O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1998)”

<sup>285</sup> KERTZMAN, Ivan. *Ibidem*, p. 145.

<sup>286</sup> A alínea “d” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação original, expressamente excluía do salário-de-contribuição previdenciário os abonos de férias não excedentes aos limites da legislação trabalhista. O abono de férias passou a sofrer incidência de contribuições previdenciárias, em razão da MP n.º 1.523/97, de 30/04/97, que alterou simultaneamente a legislação trabalhista e previdenciária. Com o advento da Medida Provisória n.º 1.586/98, de 21/05/98, posteriormente convertida na Lei n.º 9.711, de 1998, que introduziu o item 6 na alínea “e” do § 9º do citado artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, incluindo nas parcelas que não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de abono de férias na forma dos artigos 143 e 144 da CLT.

previdenciário as importâncias “recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CL”. Restaurou-se, portanto, o cenário jurídico tradicional (e racional) neste campo.<sup>287</sup>

Não é por outra razão que precedentes do STJ são no sentido de que para definir a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias decorrente de cláusula contratual ou de regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, previsto no art. 144 da CLT, há de se levar em consideração a redação da lei previdenciária vigente no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, há de se considerar se no momento da ocorrência do fato gerador havia expressa disposição no sentido de se afastar esta incidência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO. VIGÊNCIA. REDAÇÃO ANTERIOR DO ARTIGO 144 DA CLT DADA PELA LEI Nº 9.528/97. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

2. Não integra o salário-de-contribuição para efeitos de contribuição previdenciária, o abono de férias concedido em virtude de acordo coletivo, cuja vigência perdurou durante a eficácia da redação anterior do artigo 144 da CLT, posteriormente alterada pela Lei nº 9.528/97, desde que não excedente de vinte dias do salário.<sup>288</sup>

TRIBUTÁRIO E TRABALHISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O CHAMADO "ABONO" DE FÉRIAS PREVISTO EM ACORDO COLETIVO (ART. 144 DA CLT). INADMISSIBILIDADE.

1 - A redação do art. 144, da CLT, possui dicção cristalina ao dispor que "O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho e da previdência social" (redação anterior à Lei nº 9.528/97, que suprimiu a expressão "e da previdência social" da parte final do dispositivo).

2 - O acordo coletivo celebrado pela empresa ora recorrida e o sindicato representante da categoria de seus empregados, que previu a possibilidade, em sua cláusula nº 23, de concessão de um "prêmio", por ocasião do primeiro pagamento após o retorno das férias, de um valor máximo correspondente a 80 (oitenta) horas sobre o salário nominal, possuiu vigência apenas no período de 01/09/86 a 31/08/87, durante a eficácia, portanto, da antiga redação do art. 144, da CLT, que admitia a não incidência da contribuição previdenciária desde que o abono não excedesse vinte dias do salário.

3 - Há de ser respeitado, na hipótese, o ato jurídico perfeito, o qual se consumou segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou (art. 6º, da LICC,

<sup>287</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 1005 - 1006.

<sup>288</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 818.701/MG, Rel. Ministro Castro Meira, DJ 30/03/2006.

e 5º, XXXVI, da CF/88), sendo perfeitamente aplicável o Princípio da Irretroatividade da Lei.<sup>289</sup>

Cabe observar que a exigência legalmente estabelecida para que as importâncias pagas a título de abono de férias não sofram incidência de contribuições previdenciárias, em observância aos preceitos inscritos no art. 144, da CLT, dizem respeito a previsão em cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de 20 (vinte) dias do salário. Não cabendo, portanto, haver a imposição de outras condições, conforme entendimentos exarados em arestos do CARF:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. OBSERVÂNCIA LIMITE LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA. INEXISTÊNCIA OUTROS PRESSUPOSTOS. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO. Os valores concedidos aos segurados empregados a título de abono de férias, em observância aos preceitos inscritos no artigo 28, § 9º, alínea “e”, item 6, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 144 da CLT, conquanto que previstos em cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de 20 (vinte) dias do salário, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não cabendo à fiscalização impor outras condições para o pagamento de aludida verba que não estejam no bojo dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, impondo seja afastada a incidência dos tributos lançados sobre os valores pagos a título de abono de férias. Na esteira da jurisprudência firmada no âmbito do CARF, a fixação de critérios para o pagamento da verba em comento, ainda que vinculados ao tempo de serviço, não representa afronta à legislação que contempla a matéria, de maneira a afastar a hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias.<sup>290</sup>

ABONO DE FÉRIAS. O abono de férias de que trata o artigo 143 da CLT, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrará a remuneração do empregado para os efeitos da Legislação do Trabalho, se consubstanciando na excludente do salário de contribuição prevista no § 9º, alínea “e”, item 6 do art. 28 da Lei nº 8.212/91. O pagamento condicionado a antiguidade do empregado não desvirtua a natureza da verba, se atendidos os requisitos expressamente previstos no artigo 144 da CLT.<sup>291</sup>

ABONO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO. NÃO INCIDÊNCIA. Abono de férias reduzido em razão da assiduidade do empregado, concedido em virtude de convenção coletiva, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integra a remuneração do empregado para os efeitos da

---

<sup>289</sup> STJ, Primeira Turma, REsp 201.936/MG, Rel. Ministro José Delgado, DJ 01/07/1999.

<sup>290</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.581, relator: Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, julgado em 17/07/2014.

<sup>291</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-003.251, relator: Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, julgado em 17/07/2014.

previdência social, conforme dispõe o artigo 144 da CLT, não estando, portanto, sujeito à incidência da contribuição previdenciária.<sup>292</sup>

**ABONO DE FÉRIAS.** O abono de férias de que trata o artigo 143 da CLT, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrará a remuneração do empregado para os efeitos da Legislação do Trabalho, e se encaixa na exceção prevista no § 9º, alínea “e”, item 6 do art. 28 da Lei 8.212/91. O condicionamento do pagamento ao número máximo de faltas do empregado não retira a sua natureza de abono de férias, desde que cumpridos os requisitos expressamente previstos no § 9º, alínea “e”, item 6 do art. 28 da Lei 8.212/91.<sup>293</sup>

Portanto, como se vê a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os abonos de férias, previstos respectivamente, no art. 143 e 144 da CLT, decorrem de situações jurídicas distintas. O primeiro, denominado de abono de férias celetista, em decorrência de sua natureza indenizatória, trata-se de não incidência propriamente dita, justamente pelo fato de não possuir natureza remuneratória. O segundo, que é abono de férias decorrente de cláusula contratual ou de regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, não obstante, a princípio encontrar-se no campo da incidência, sua exação foi afastada por vontade do legislador, o que caracteriza a isenção, que deve ser interpretada literalmente, a teor do que dispõe o art. 111, II, do CTN.<sup>294</sup>

Além das verbas de natureza indenizatória propriamente ditas, até aqui apreciadas, outras hipóteses de não incidência, delineadas no art. 28, § 9º, decorrem de **parcelas de natureza ressarcitória.**

Saliente-se, que não obstante termos traçado uma distinção entre indenização e ressarcimento, sendo característica desta uma reposição do já gasto ou a gastar pelo trabalhador, geralmente imprescindíveis à execução dos serviços contratados, a doutrina e a jurisprudência, não raro, confundem indenização de danos com ressarcimento de despesas, dada a similitude dos conceitos. Por conseguinte, pode-se considerar que, de acordo com estas manifestações, além das parcelas de natureza indenizatórias propriamente ditas, as parcelas de natureza indenizatórias em sentido amplo.

<sup>292</sup> CARF, 3ª Turma Especial da 2ª Seção, Acórdão nº 2803-003.689, relator: Conselheiro Gustavo Vettorato, julgado em 07/10/2014.

<sup>293</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.117, relatora: Conselheira Carolina Wanderley Landim, julgado em 17/07/2013.

<sup>294</sup> Art. 111, II, do CTN: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;”

Maurício Godinho Delgado, ao tratar das parcelas de natureza indenizatória, as considera neste sentido amplo:

A) Parcelas de Natureza Indenizatória — Estas parcelas são de dois tipos principais. De um lado, há as indenizações por despesas reais, já feitas ou a se fazer, porém sempre em função do cumprimento do contrato. São seus exemplos típicos as corretas diárias para viagem e ajudas de custo, embora aqui também possa ser incluído o vale-transporte.

De outro lado, há as indenizações construídas a outros títulos, seja para ressarcir direito trabalhista não fruído em sua integralidade, seja para reparar garantia jurídica desrespeitada, seja em face de outros fundamentos normativamente tidos como relevantes. Nesse segundo grande grupo estão a indenização de férias não gozadas, de aviso-prévio indenizado, a indenização por tempo de serviço (antiga figura dos arts. 477, *caput*, e 496/498, CLT), o próprio Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei n. 8.036/90), a indenização especial por dispensa no mês anterior à data-base (art. 9a da Lei n. 7.238/84: Súmulas 182, 242 e 314, TST), as indenizações convencionais ou normativas por dispensa injustificada, as indenizações por ruptura contratual incentivada (OJ 207, SDI-I/TST), a indenização por não recebimento do seguro-desemprego, havendo culpa do empregador (OJ 211, SDI-I/TST e Súmula 389, TST). Neste grupo podem-se ainda agregar as indenizações por dano morai (art. 5a, V e X, CF/88) e dano material, inclusive em razão de acidente do trabalho (art. 7º, XXVIII, CF/88).<sup>295</sup>

**O ressarcimento de despesas pelo veículo do empregado**, indubitavelmente, caracteriza-se como parcela de natureza ressarcitória, que se encontra expressamente previsto na lei previdenciária como não integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias.<sup>296</sup>

Os precedentes que se seguem, acerca do ressarcimento de despesas pelo veículo do empregado, demonstram que o STJ tem considerado que tais verbas possuem natureza indenizatória:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. PRODIÇÃO DE PROVA PERICIAL. NECESSIDADE. PRINCÍPIO DA PERSUASÃO RACIONAL OU DA LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO. UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO.

(...)

6. Tratando-se de uma reparação pelos gastos efetuados pelo empregado para a realização do serviço no interesse do empregador, a ajuda de custo tem natureza indenizatória, não se integrando ao salário. Incorporar-se-á a este,

<sup>295</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 722 - 723.

<sup>296</sup> Art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) “

todavia, quando impropriamente paga de forma habitual, como contraprestação pelo serviço realizado.

7. Hipótese em que as verbas pagas pelo Banco do Brasil aos seus empregados a título de ajuda de custo em razão da utilização de veículo próprio para transporte, não ostentam caráter habitual, mas, antes, natureza de reembolso das despesas efetuadas por estes para a realização do serviço, tanto que, para a percepção dos valores pelos empregados, eram exigidos o registro e a demonstração dos gastos havidos com transporte próprio para fins do serviço.

8. Destarte, forçoso concluir que as mencionadas verbas não integraram os salários dos empregados, uma vez que não eram habituais, mas tiveram por escopo indenizar os gastos com combustível despendidos pelos funcionários na realização de serviços externos, afastando a incidência, sobre elas, da contribuição previdenciária.<sup>297</sup>

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRANSPORTE COLETIVO. INDENIZAÇÃO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. PARCELA QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

I - A Corte Regional, alicerçando-se em argumento lançado na r. sentença, relevou que: "A Administração entendeu que as parcelas denominadas de 'indenização por transporte coletivo' e 'indenização pela utilização de veículo próprio' integram a base de cálculo da contribuição uma vez que foram pagas de forma habitual e sem a comprovação do deslocamento do local de trabalho, não se enquadrando no que estabelece o art. 28, §9º, da Lei n. 8212/91. Sem razão, entretanto. De fato, a Constituição só autoriza a instituição de contribuição sobre o que constitua 'ganho habitual', o que não ocorre com as indenizações ou ressarcimento de despesas que nada mais são do que reembolso de valores que foram objeto de prestação de contas, tendo em vista as distâncias percorridas".

II - Tal compreensão encontra-se em perfeita harmonia com a jurisprudência deste colendo Pretório, segundo a qual "o ressarcimento de valores correspondentes a despesas realizadas com o transporte e uso de veículo próprio do empregado tem natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária" (REsp n. 417903/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, in DJ de 18.11.2002).<sup>298</sup>

No mesmo sentido o TST tem se posicionado, ou seja, o ressarcimento em decorrência de veículo do próprio empregado não consiste em parcela remuneratória:

QUILÔMETRO RODADO. INTEGRAÇÃO. NATUREZA. O pagamento efetuado a título de quilômetro rodado tem natureza de reembolso, visa compensar as despesas com combustível e desgaste do veículo do próprio empregado utilizado na execução do serviço da empresa. Não constitui pagamento pelo serviço prestado, e sim espécie de ajuda de custo de que trata o § 2º do artigo 457 da CLT. Dessa forma, possuindo a parcela caráter meramente indenizatório, não há que se falar em sua integração ao salário.<sup>299</sup>

<sup>297</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 717.254/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 06/03/2006.

<sup>298</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 651.447/GO, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 09/05/2005.

<sup>299</sup> TST, 1ª Turma, Acórdão do processo N° RR - 425874-76.1998.5.04.5555, Relator: juiz convocado Aloysio Corrêa da Veiga, publicado em 30/06/2004.

O CARF, também, tem considerado que o ressarcimento mediante pagamento equivalente ao valor proporcional aos quilômetros rodados enquadra-se na hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias prevista no Art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212, de 1991:

UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO. RESSARCIMENTO MEDIANTE O PAGAMENTO DE VALOR PROPORCIONAL AOS QUILÔMETROS RODADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO PELO FISCO DE QUE OS VALORES PAGOS ESTÃO ACIMA DOS GASTOS INCORRIDOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não sofrem incidência de contribuições os pagamentos destinados a ressarcir os empregados pelas despesas realizadas com veículo próprio para execução dos serviços, ainda que sejam calculados em razão dos quilômetros rodados, a menos que o fisco demonstre que os valores pagos são desproporcionais aos gastos efetuados, devendo-se tributar o excesso.<sup>300</sup>

Outras parcelas que não se enquadram na regra matriz da incidência de contribuições previdenciárias – encontrando-se, também, no campo da não incidência - são as decorrentes de **pagamentos efetuados para o trabalho**, que se distinguem daqueles realizados como retribuição pelo trabalho, como é o caso do valor correspondente a **vestuários, equipamentos e outros acessórios** fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços.<sup>301</sup>

Ademais, a CLT dispõe que “não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregado”: “vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço”.<sup>302</sup>

As hipóteses exemplificativamente previstas no art. 458, § 2º, da CLT, entregues ao empregado para o trabalho, não se ofertando com intuito contraprestativo, funcionando essencialmente como mecanismo viabilizador da própria realização do serviço contratado ou viabilizador do aperfeiçoamento no processo de consecução do trabalho, tais como vestuários

---

<sup>300</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-02.272, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 08/02/2012.

<sup>301</sup> Art. 28, § 9º, “r”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>302</sup> Art. 458, § 2º, I, da CLT: “§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001): I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)”

(uniformes, etc), equipamentos (inclusive EPIs) e outros acessórios, também, são denominadas “parcelas meramente instrumentais”.<sup>303</sup>

Vê-se claramente, que o fornecimento de bens ou serviços com o propósito de viabilizar ou aperfeiçoar a prestação dos serviços não ostenta caráter contraprestativo e, via de consequência, não se qualifica como parcela sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. É que, em tal hipótese, a utilidade é concedida para o trabalho, e não pelo trabalho.

Por outro lado, o bem ou serviço fornecido ao trabalhador, com intuito de retribuir-lhe pelos serviços prestados, ostentando caráter contraprestativo, poderá ser caracterizado como salário-utilidade, desde que, fornecido com habitualidade, assim compreendida a reiteração, ao longo do contrato, do fornecimento do bem ou serviço.

Deste modo, por exemplo, o TST tem reconhecido que:

- a) O celular fornecido para o trabalho não tem natureza salarial. O fato de a empresa autorizar seu uso pelo empregado também em suas folgas e finais de semana não modifica a natureza jurídica do bem;<sup>304</sup>
- b) A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares;<sup>305</sup>

Em igual sentido posiciona-se o CARF:

#### SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE VEÍCULO PRÓPRIO PARA OS DIRETORES PREVISÃO LEGAL DE EXCLUSÃO

O fato de o carro fornecido aos diretores ser de propriedade da empresa não determina, por si só, a natureza salarial da utilidade, face a precisão contida no art. 28, § 9º, “r” da lei 8212/91.<sup>306</sup>

Daí, por certo, as hipóteses aqui elencadas, tratam-se de utilidades fornecidas pelo empregador e usufruídas pelo empregado para agilizar ou facilitar a prestação do serviço, no

<sup>303</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 723.

<sup>304</sup> TST, 1ª Turma, Acórdão do processo N° RR - 1280-85.2011.5.06.0015, Relator: ministro Lelio Bentes Correa, publicado em 12/03/2014.

<sup>305</sup> Súmula n.º 367 do Tribunal Superior do Trabalho

<sup>306</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão n° 2401-02.250, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 20/01/2012.

local de sua execução, na empresa ou até mesmo fora dela, que não possuem natureza remuneratória. São fornecidas para a prestação de trabalho, vez que se enquadram na condição de vestuários, equipamentos e outros acessórios de que trata a lei previdenciária e a lei trabalhista.

Outra hipótese que a doutrina tem considerado como sendo decorrentes de situações imprescindíveis à execução dos serviços e, conseqüentemente, por serem considerados pagamentos para o trabalho, não se encontram no campo de incidência de contribuições previdenciárias, refere-se aos valores correspondentes a **transporte, alimentação e habitação em frentes de trabalho.**<sup>307 308</sup>

Em igual sentido a jurisprudência, vez que o TST tem considerado que o fornecimento de moradia necessária à execução de serviços de manutenção de fábrica, em região não servida por transporte público, consubstancia-se em habitação fornecida para o trabalho, e não como contraprestação pelo trabalho.<sup>309</sup>

Por seu turno, o CARF somente tem excluído da incidência de contribuições previdenciárias a moradia fornecida pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada:

SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE MORADIA  
DESCUMPRIMENTO DA LEI PERÍODO ATINGINDO PELA  
DECADÊNCIA QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE STF. Para o  
caso concreto, entendo que o fornecimento de moradia pelo empregador, só  
não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos  
termos do art. 28, “m” da lei, ou seja: m) os valores correspondentes a  
transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado  
contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em  
canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e  
estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do  
Trabalho. O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente,  
quando a empresa forneceu moradia em desconformidade com a lei sem que  
estivesse enquadrado no dispositivo legal.<sup>310</sup>

<sup>307</sup> Art. 28, § 9º, “m”, da Lei nº 8.212, de 1991:” “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>308</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 490.

<sup>309</sup> TST, 2ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 309400-34.2006.5.09.0242, Relator: ministro Caputo Bastos, publicado em 19/10/2011.

<sup>310</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-01.869, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 08/06/2011.

Portanto, pode-se adotar a premissa no sentido de que se determinada prestação é fornecida para o trabalho, ela não terá natureza remuneratória. Sendo certo que, a grande diferenciação a ser averiguada para se concluir que determinada parcela é para o trabalho, diz respeito à indispensabilidade da utilidade fornecida pelo empregador, para a prestação dos serviços pelo empregado, o que, em realidade, vai depender, fundamentalmente, das condições e circunstâncias do caso concreto.<sup>311</sup>

Ainda no campo da não incidência há de se abordar, mais uma vez a questão da habitualidade, que de forma expressa encontra-se prevista na primeira parte do Art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de que não integra a remuneração as **importâncias recebidas a título de ganhos eventuais**.<sup>312</sup>

Trata-se, conforme já afirmado, de hipótese de não incidência, em consonância com o que dispõe o art. 201, § 11, da Constituição, que de forma peremptória prevê que somente “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei”. Ressalte-se, que a hipótese aqui abordada não se trata de isenção, que estaria sujeita a restrição prevista no art. 111, II, do CTN, qual seja, submeter-se-ia, a uma interpretação literal.<sup>313</sup>

Não se pode negar, portanto, que os ganhos eventuais estão afastados da incidência de contribuições previdenciárias, justamente porque encontram-se desprovidos da habitualidade, requisito necessário para que haja incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido, posicionou-se o STJ, deixando claro que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, independentemente da natureza jurídica de tais importâncias (item 4 da ementa), justamente porque se recebidas a título de ganhos eventuais, não resta configurada a habitualidade (item 3), e ainda, relaciona a eventualidade com a frequência do pagamento da parcela, considerando que ganhos eventuais tem o mesmo significado de sem habitualidade (item 2 e item 3 da ementa):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.  
CONTRIBUIÇÃO COBRADA PELO SENAI. ABONO PREVISTO EM

<sup>311</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.383.

<sup>312</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212, de 1991: § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)”

<sup>313</sup> Art. 111, II, do CTN: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;”

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. PAGAMENTO EM PARCELA ÚNICA. EVENTUALIDADE. NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO EM QUESTÃO.

1. De acordo com o § 9º, alínea e, item 7, do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente para os fins desta Lei, as importâncias "recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário" (grifou-se).

2. Tendo em vista que a Lei nº 8.212/91 aplica-se, no que couber, à contribuição social devida ao SENAI, contribuição que, aliás, tem a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurados, então no caso deve ser observada a jurisprudência do STJ, que se firmou no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o abono previsto em acordo coletivo de trabalho e recebido em parcela única durante o ano (ou seja, importância recebida a título de ganho eventual).

3. Ainda que o Tribunal de origem haja reconhecido a natureza remuneratória dos abonos estipulados nos acordos coletivos de trabalho, visto que tais abonos foram previstos nas cláusulas dos acordos coletivos que tratam de reajuste salarial ou, então, nas cláusulas referentes a vale-refeição/alimentação, é fato incontroverso nos autos, inclusive consignado no acórdão recorrido, que os abonos foram recebidos pelos empregados dos Correios em parcela única (ou seja, foram recebidos a título de ganhos eventuais, sem habitualidade).

4. No julgamento do recurso especial, não se fez necessário o reexame de provas, tampouco a interpretação das cláusulas dos acordos coletivos de trabalho juntados aos autos; houve apenas uma nova valoração jurídica dos fatos incontroversos consignados no acórdão recorrido. Logo, não se aplicam as Súmulas 5 e 7 do STJ. Também não se aplica a Súmula 283/STF porque a decisão referente ao provimento do recurso especial encontra-se fundada no reconhecimento da contrariedade à primeira parte, e não à segunda parte do item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, o que independe da natureza remuneratória de tais abonos. (GRIFOS ORIGINAIS)<sup>314</sup>

Vale a pena mencionar outro julgado do STJ, no qual constatou-se que a instância de origem, embora registrando tratar-se de pagamento eventual, considerou que os valores pagos sob apreciação teriam natureza remuneratória, e não indenizatória, razão pela qual deveriam integrar o salário de contribuição. Daí o STJ considerou que esse entendimento vulnera o art. 28, § 9º, "e", "7", da Lei nº 8.212, de 1991, isso porque os valores pagos em caráter eventual, enquadram-se na categoria de *importâncias recebidas a título de ganhos eventuais*, em aresto assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO. ART. 28, § 9º., E ITEM 7 DA LEI 8.212/91. NÃO INCIDÊNCIA

<sup>314</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1386395/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell, DJe 27/09/2013.

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRECEDENTES. SÚMULA 241 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Lei 8.212/91 é aplicável, no que couber, à contribuição social destinada ao SENAI.
2. Não integram o salário-de-contribuição, para os fins do art. 28, § 9º, e, item 7 da Lei 8.212/91, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, ainda que o Tribunal de origem haja reconhecido a natureza remuneratória dos abonos estipulados nos acordos coletivos de trabalho.
3. A teor da Súmula 241 do STF, editada ao tempo em que o Supremo acumulava a função de Corte legal, a contribuição previdenciária incide sobre o abono incorporado ao salário, restando reconhecer, a contrario sensu, que a contribuição previdenciária não incide sobre o abono não incorporado ao salário (eventual).<sup>315</sup>

Mais uma vez, deixamos clara a reformulação de nosso entendimento anteriormente exarado por ocasião de publicação de artigo, que tratou da discussão acerca da influência da habitualidade e da eventualidade nos pagamentos das parcelas remuneratórias para a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, no qual, naquela ocasião, apegados a uma interpretação literal, nos manifestamo-nos no sentido de que haveria conceitualmente uma nítida distinção entre habitual e não eventual, e conseqüentemente, entre não habitual e eventual.<sup>316</sup>

Passamos a adotar premissa de que a expressa hipótese de exclusão da base de cálculo dos ganhos eventuais, prevista na lei previdenciária, decorre da, também, expressa disposição constitucional de que somente os “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei”.

Neste mesmo sentido, acórdão do CARF ao concluir que importâncias recebidas a título de ganho eventual encontram-se desvinculadas do conceito de remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91. Caracterizado pela própria fiscalização como sendo

<sup>315</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1489437/AL, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 24/08/2015.

<sup>316</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *A influência da habitualidade e da eventualidade para a incidência de contribuições previdenciárias*. In: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karen Jureidini; e QUEIROZ, Mary Elbe. *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo, SP: Focofiscal, 2014, p. 91-104.

pagamento realizado em parcela única, verifica-se sua eventualidade e a desvinculação da gratificação especial recebida do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária.<sup>317</sup>

Por relevante, vale transcrever trechos de aresto de julgamento do CARF, que apreciou recurso de ofício e manteve a decisão de primeira instância, que exonerou o contribuinte do débito lançado, em virtude de considerar a importância concedida aos trabalhadores como ganho eventual, ante a ausência de habitualidade:

35. No que pertine à verba paga em março de 2007, sem precedentes de habitualidade com o objetivo de indenizar as potenciais perdas com a migração de plano, ainda que provenientes da empregadora, impende admitir que se subsume ao item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual dispõe que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

(...)

39. Sendo assim, dado o caráter de excepcionalidade que caracteriza o pagamento da verba intitulada Repactuação Plano Petros, temos que sobre ela incide a norma de exceção do item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, o que conduz à não sujeição de tal dispêndio à norma de tributação relacionada no documento fiscal, razão pela qual se justifica a exclusão dos valores lançados no Levantamento RP.

(...)

Pagamento por mudança no Plano Petros. Ganho eventual.

Conforme esclarecemos acima, se o trabalhador recebe verba de natureza remuneratória, como reconhecemos o pagamento por mudança no Plano Petros, mas este valor é recebido em até três vezes no período de seu contrato de trabalho, temos caracterizado o ganho eventual que desfruta de isenção do item 7 do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Nos autos ficou evidenciado que o pagamento em questão foi realizado somente uma vez sem que haja provas de sua repetição no curso do contrato de trabalho dos empregados, logo satisfeita a condição para desfrutar da isenção existente para ganhos eventuais.

(...)

Portanto, nesse ponto, negamos provimento ao Recurso de Ofício.<sup>318</sup>

Com a referida decisão do CARF, concordamos no sentido de que não deva haver incidência de contribuições previdenciárias a parcela a que se refere, por se tratar de pagamentos recebidos pelos trabalhadores a título de ganho eventual, em decorrência da

<sup>317</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.964, relator: Conselheiro Cleber Alex Friess, relator para o acórdão: Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, julgado em 09/12/2015.

<sup>318</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-003.937, relator: conselheiro Mauro José da Silva, julgado em 18/03/2014.

ausência de habitualidade. Entretanto, divergimos quanto a afirmação de que estaríamos de frente de uma isenção. Entendemos que, em verdade, trata-se de não incidência, uma vez que a própria Constituição limitou a incidência de contribuições previdenciárias aos “ganhos habituais”. Consequentemente, encontram-se fora do campo da incidência, ou em outras palavras, dentro do campo da não incidência, os “ganhos eventuais”.

O mesmo dispositivo legal que trata da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os *ganhos eventuais*, também trata da não incidência sobre os **abonos expressamente desvinculados do salário**. Neste ponto cabe observar que a CLT expressamente dispõe que integra o salário não só a importância fixa estipulada, como também outras parcelas que menciona, onde se incluem os “abonos pagos pelo empregador”.<sup>319 320</sup>

Neste sentido posicionamento do CARF: “ABONO SALARIAL. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Incidem contribuições sociais sobre os abonos não desvinculados do salário.”<sup>321</sup>

De acordo com o art. 457, § 1º, da CLT, em regra, os abonos integram o salário, significando valores como adiantamento ou antecipação salarial. A Orientação Jurisprudencial 346 da SBDI-I do TST, ao esclarecer quanto à impossibilidade de estender o referido abono, com natureza indenizatória, quando pactuado na norma coletiva apenas em favor dos empregados em atividade, aos empregados inativos, ainda que implicitamente, confirma a possibilidade de fixar o pagamento de abono em norma coletiva, sem natureza salarial, até porque não haveria habitualidade.<sup>322 323</sup>

Entretanto, o Decreto nº 3.265, de 1999, ao promover alteração na redação do art. 214, § 9º, “V”, “j”, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, passando a prever que somente estariam excluídos da base de cálculo das contribuições

<sup>319</sup> Art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...) 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)”

<sup>320</sup> Art. 457, § 1º da CLT: “Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.”

<sup>321</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.920, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 10/03/2015.

<sup>322</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.349.

<sup>323</sup> OJ da SBDI-I do TST nº 346: “ABONO PREVISTO EM NORMA COLETIVA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONCESSÃO APENAS AOS EMPREGADOS EM ATIVIDADE. EXTENSÃO AOS INATIVOS. IMPOSSIBILIDADE (DJ 25.04.2007). A decisão que estende aos inativos a concessão de abono de natureza jurídica indenizatória, previsto em norma coletiva apenas para os empregados em atividade, a ser pago de uma única vez, e confere natureza salarial à parcela, afronta o art. 7º, XXVI, da CF/1988.”

previdenciárias somente os “abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”, ao nosso ver, exorbitou do poder de regulamentar, vez que a lei de custeio previdenciário não apresenta a referida limitação, qual seja, “por força de lei”.<sup>324</sup>

Entretanto, com o advento do Decreto nº 3.265, de 1999, o entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o abono único, concedido em Convenção Coletiva de Trabalho, sofre a incidência de contribuição previdenciária, porquanto ostenta natureza salarial. Ocorre que, o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade - o que revela a eventualidade da verba - e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.<sup>325</sup>

Destarte, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu ato declaratório autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.”<sup>326</sup>

Dentro deste contexto, o CARF passou, também, a considerar que os abonos expressamente desvinculados do salário com base em convenção coletiva trabalhista se encaixam perfeitamente à regra excludente prevista na lei previdenciária:

ABONO ÚNICO E ESPECIAL. O Abono Único e Especial, por se tratar de importância recebida de forma nitidamente eventual, além de estar expressamente desvinculado do salário com base em convenção coletiva trabalhista, se encaixa perfeitamente à regra excludente prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91.<sup>327</sup>

**Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais**, apesar de serem fonte de renda e gerarem acréscimo patrimonial, não se sujeitam à incidência de contribuições

---

<sup>324</sup> Art. 214, § 9º, “V”, “j”, do Regulamento da Previdência Social: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...) V - as importâncias recebidas a título de: (...) j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)”

<sup>325</sup> Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114, de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

<sup>326</sup> Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 16, de 2011.

<sup>327</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.117, relatora: Conselheira Carolina Wanderley Landim, julgado em 17/07/2013.

previdenciárias, por não se subsumirem ao conceito de remuneração, posto que não são decorrentes de retribuição por serviços prestados, e sim, uma cessão civil dos direitos do autor. Portanto, fora do alcance das contribuições previdenciárias em decorrência da não incidência tributária.<sup>328</sup>

Em outras palavras, não são parcelas tributáveis pela previdência social os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais. Não são decorrentes do trabalho do autor, mas porcentagem referente à comercialização de um produto cuja propriedade é do autor. Os direitos autorais continuam a ser aos seus sucessores, o que demonstra que esta parcela não guarda relação direta com a atividade laboral do escritor.<sup>329</sup>

No mesmo sentido, precedente do CARF que ao mesmo tempo em que considera que os valores pagos a título de cessão de direitos autorais encontram-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, afasta a incidência de contribuições previdenciárias, tanto dos direitos do autor, como dos que lhes são conexos, por concluir que os direitos conexos ao direito do autor, são espécie do gênero direito autoral, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a músicos e diretores musicais:

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÚSICOS E AFINS NA PRODUÇÃO DE OBRA MUSICAL. DIREITOS CONEXOS. ESPÉCIE DO GÊNERO DIREITOS AUTORAIS. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.**

De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “v”, da Lei nº 8.212/91, os valores pagos a título de cessão de direitos autorais encontram-se fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, não se caracterizando, portanto, como salário-de-contribuição.

Em observância aos preceitos inscritos no artigo 1º da Lei nº 9.610/1998, na conceituação dos direitos autorais, estende-se sob esta denominação os direitos de autor e os que lhes são conexos, o que nos leva a conclusão que o direito conexo é espécie do gênero direito autoral, afastando, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos músicos e diretores musicais pela cessão de tais direitos, mormente quando comprovado mediante Termos de Cessão de Direitos Conexos, trazidos à colação pela contribuinte.

Por outro lado, não há se falar em direitos conexos para os prestadores de serviços de “iluminação”, “cópias musicais”, “arregimentação”, “gravação de show”, constantes da listagem de fls. 34/41, porquanto, embora se reconheça a importância de tais profissionais, da análise dos autos, não se pode concluir que contribuíram diretamente na construção da obra musical, no conceito

---

<sup>328</sup> Art. 28, § 9º, “v”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) ”

<sup>329</sup> KERTZMAN, Ivan. *Curso Prático de Direito Previdenciário*. 9. ed. rev. amp. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2012, p. 159.

inscrito na legislação de regência, de maneira a gerar direitos autorais/conexos a serem cedidos.<sup>330</sup>

**Os abonos do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP**, previstos no art. 239, § 3º, da Constituição, encontram-se expressamente relacionados na lei previdenciária como não componentes da base de cálculo de contribuições previdenciárias. A lei previdenciária, mais uma vez, aborda uma parcela que pela sua natureza já não estaria sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, ou seja, não enquadra na regra matriz de incidência de contribuições previdenciárias, portanto, inclui-se no campo da não incidência.<sup>331 332</sup>

Nem poderia ser diferente, vez que não se tratam de parcelas pagas pelos empregadores aos seus trabalhadores, decorrentes de prestação de serviços. Tratam-se, na realidade, de abonos financiados com recursos da União, decorrentes da arrecadação das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, ou seja, tratam-se de abonos concedidos pela União.<sup>333</sup>

A jurisprudência do TST é no sentido de que na hipótese de o empregador obstaculizar o recebimento do abono anual do PIS/PASEP, no sentido de frustrar os empregados no recebimento do benefício, como por exemplo, descumprindo o empregador o dever de cadastrar o empregado nos referidos programas, caberá indenização substitutiva do benefício a que teriam direito os empregados:

#### PIS/PASEP – ABONO ANUAL – INDENIZAÇÃO.

1. Os arts. 186 e 927 do CC estabelecem a obrigação de indenizar para aquele que violar direito ou causar dano a outrem.
2. In casu a decisão regional manteve a decisão que declarou válido o vínculo empregatício entre as partes de 1/7/99 a 16/9/09. Asseverou, ainda, que o Município Reclamado não comprovou o cadastramento das Reclamantes no Programa.

<sup>330</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.337, relator: Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, julgado em 22/01/2014.

<sup>331</sup> Art. 239, § 3º, da CRFB: “§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.”

<sup>332</sup> Art. 28, § 9º, “I”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) I) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>333</sup> KERTZMAN, Ivan. *Ibidem*.

3. Observa-se que as Empregadas foram frustradas no recebimento do benefício do PIS/PASEP, por culpa exclusiva do Empregador, cabendo àquelas a indenização substitutiva dos rendimentos a que teriam direito.

4. Assim sendo, a decisão proferida pela Corte de origem, que excluiu da condenação o pagamento de indenização referente ao abono anual do PIS/PASEP, merece reforma, para restabelecer a condenação.<sup>334</sup>

Portanto, tampouco a indenização substitutiva abono anual do PIS/PASEP, eventualmente paga pelo empregador, por obstaculizar o recebimento do referido abono, estaria sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, em virtude de sua natureza indenizatória.

A lei de custeio previdenciário, também, explicita a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as **parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira**, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1965. A Lei nº 4.870, de 1965, ao dispor sobre a produção açucareira, a receita do Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA e sua aplicação, instituiu, em seu art. 36, o plano de assistência social (PAS) aos trabalhadores da agroindústria canavieira, que tinha o objetivo de assegurar aos trabalhadores industriais e agrícola das usinas, destilarias e fornecedores, assistência médica, hospitalar, farmacêutica e social, por meio de recursos aplicados diretamente pelos empresários do setor ou através de associação, configurando, pois, uma obrigação de fazer imposta aos referidos empresários, sob pena de multa.<sup>335</sup>

Ressalte-se que as quantias em questão para a assistência social aos trabalhadores rurais eram aplicadas diretamente pelas usinas, destilarias e fornecedores de cana, individualmente ou através das respectivas associações de classe, mediante plano de sua iniciativa, submetido à aprovação e fiscalização do I.A.A., a teor do art. 36, §1º, da Lei nº 4.870, de 1965. Portanto, há de se concluir que estamos de frente de uma hipótese de obrigação imposta a um segmento empresarial de aplicar recursos na assistência social aos trabalhadores.<sup>336</sup>

Saliente-se que o STJ, em julgamento de conflito de competência instaurado entre os juízos federal e trabalhista, concluiu que o programa de assistência a estes trabalhadores possui natureza assistencial:

2. Os arts. 35 e seguintes da Lei 4.870/65 regulam a cobrança e a destinação do denominado "Plano de Assistência Social" (PAS). A análise dos

<sup>334</sup> TST, 7ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 76900-91.2010.5.16.0005, Relator: Min. Ives Gandra Martins Filho, publicado em 30/10/2012.

<sup>335</sup> Art. 28, § 9º, "o", da Lei nº 8.212, de 1991: "§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)."

<sup>336</sup> Nota PGFN/CAT nº 724, de 2003.

dispositivos legais transcritos permite afirmar que as parcelas decorrentes do Programa de Assistência Social (PAS) possuem essencialmente natureza de índole assistencial, nos termos dos artigos 194 e seguintes da Constituição Federal.<sup>337</sup>

Ocorre que, na atualidade, foi atenuada a relevância acerca da discussão da natureza jurídica parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, tendo em vista que o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1965, que disciplinava o montante que os produtores de cana, açúcar e álcool eram obrigados a aplicar, em benefício dos trabalhadores industriais e agrícolas das usinas, destilarias e fornecedores, em serviços de assistências médica, hospitalar, farmacêutica e social, a que se referia o art. 28, § 9º, “o”, da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogado pela Lei nº 12.865, de 2013.

Outro dispositivo que diz respeito a não incidência de contribuições previdenciárias e não é mais aplicável é o que versa sobre a importância recebida a título de **bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade**, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 1990, que dispõe sobre o estatuto da criança e do adolescente. Isto porque a EC nº 20, de 1998, promoveu alteração no art. 7º, XXXIII, no sentido de que o menor somente poderá trabalhar na condição de aprendiz, a partir dos quatorze anos. Portanto, não há mais de se falar em concessão de bolsa de aprendizagem ao adolescente até quatorze anos de idade, vez que este trabalho é proibido por determinação constitucional. Assim sendo, o Decreto nº 3.265, de 1999, revogou expressamente o dispositivo, art. 214, § 9º, XX, do Regulamento da Previdência Social que versava sobre a não incidência contribuições previdenciárias sobre de importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade.<sup>338 339 340</sup>

A lei de custeio previdenciário prevê que importância recebida a título de **bolsa de complementação educacional de estagiário** também se encontra fora do alcance da incidência de contribuições previdenciárias, desde que paga nos termos da lei que disponha sobre o estágio de estudantes. Mais uma vez trata-se de hipótese de não incidência, até mesmo porque os

<sup>337</sup> STJ, 1ª Seção, CC 116.826/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/12/2013.

<sup>338</sup> Art. 28, § 9º, “u”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) ”.

<sup>339</sup> Art. 64, da Lei nº 8.069, de 1990: “Ao adolescente até quatorze anos de idade é assegurada bolsa de aprendizagem.”

<sup>340</sup> Art. 7º, XXXIII, da CRFB: “Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXXIII - proibição de trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”.

estagiários não se enquadram na condição de segurados obrigatórios do regime geral da previdência social, o que nos leva a concluir que as parcelas que lhes sejam destinadas por conta de bolsa de estágio, não se enquadram no conceito de remuneração.<sup>341</sup>

As grandes discussões que orbitam em torno da possibilidade de incidência de contribuições previdenciária sobre os valores percebidos pelos estagiários dizem respeito, primordialmente, ao cumprimento do preceituado na lei que dispõe sobre o estágio de estudantes. Observe-se que a Lei nº 6.494, de 1977, a que se refere o art. 28, § 9º, “i”, da Lei nº 8.212, de 1991, foi revogada pela Lei nº 11.788, de 2008, que passou a dispor sobre a matéria. Portanto, há de se considerar que devam ser observados os critérios estabelecidos na lei revogadora da lei a que faz menção o dispositivo da lei de custeio previdenciário, uma vez que a lei revogadora passou a disciplinar a matéria anteriormente disciplinada pela lei revogada.

Estágio é ato educativo escolar supervisionado, desenvolvido no ambiente de trabalho, que visa à preparação para o trabalho produtivo de educandos que estejam frequentando o ensino regular em instituições de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e dos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos. Para a caracterização legal do contrato de estágio, mister se faz a presença dos requisitos formais e materiais inerentes a essa modalidade. Nesse aspecto, revelam-se como requisitos formais a qualificação das partes, ou seja, a parte concedente do estágio devem ser pessoas jurídicas de direito privado e os órgãos da administração pública direta, autárquica e fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como profissionais liberais de nível superior devidamente registrados em seus respectivos conselhos de fiscalização profissional, sendo que o favorecido do estágio deve ser aluno matriculado que esteja frequentando regularmente as aulas em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino. A celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino também é necessária. Com relação aos requisitos materiais, o estágio deve visar ao aprendizado de competências próprias da atividade profissional e à contextualização curricular, objetivando o desenvolvimento do educando para

---

<sup>341</sup> Art. 28, § 9º, “i”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;”.

a vida cidadã e para o trabalho, havendo compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.<sup>342</sup>

O estágio, concedido em observância aos requisitos legalmente estabelecidos, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza. Entretanto, não satisfeitas estas condições ou se o estágio for desvirtuado pela concedente do estágio, poderá ser configurada uma relação de emprego e, conseqüentemente, as importâncias pagas indevidamente a título de bolsa de complementação de estágio, passariam a ser consideradas como parcela remuneratória dos serviços pretensamente prestados a título de estágio, como ocorre por exemplo, quando o estudante é posto a serviço da concedente do estágio em atuação que não guarda qualquer relação com a sua atividade pedagógica.

A jurisprudência no CARF é neste sentido, ou seja, descumpridos os requisitos legais para a caracterização do estágio, as importâncias indevidamente pagas a título de bolsa de complementação sujeitar-se-ão à incidência de contribuições previdenciárias:

ESTAGIÁRIO. SEGURADO EMPREGADO. A inobservância das normas e condições fixadas na Lei nº 6.494/77 e a presença dos elementos caracterizadores da condição de segurado empregado impõem a desconsideração do vínculo pactuado sob o título de estágio e a incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário.<sup>343</sup>

Outro ponto que gerado intensas discussões a respeito de sua aplicabilidade diz respeito a não integração da base de cálculo de contribuições previdenciárias dos valores referentes a **plano educacional**. Esta exclusão, com redação distinta da atual, somente passou a ser expressamente prevista na lei de custeio previdenciário em face da MP nº 1.596-14, de 1997, convertida na Lei nº 9.528, de 1997, fazendo com que a administração tributária somente

---

<sup>342</sup> Lei nº 11.788, de 2008.

<sup>343</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-001.947, relatora: Conselheira Liege Lacroix Thomasi, julgado em 11/07/2012.

reconheça a não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir da publicação da referida medida provisória.<sup>344 345</sup>

Não paira dúvidas no sentido de que a administração tributária considera a hipótese a que nos referimos, a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor relativo a plano educacional, como sendo isenção e conseqüentemente somente estaria afastada a sua incidência a partir de edição de diploma legal tendente a excluí-la da base de cálculo, no caso a MP nº 1.596-14, de 1997, convertida na Lei nº 9.528, de 1997.

Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino apontam a divergência de entendimento entre a administração tributária e o entendimento consolidado no STJ, que é no sentido de que antes mesmo do advento da Lei nº 9.528, de 1997, os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária:

Como esta isenção somente foi inserida no texto da Lei 8.212/91, em 10/12/97 (Lei 9.528/97), o Fisco Previdenciário entende que os valores despendidos com educação, anteriormente a esta data, devem ser tributados, conforme pronunciamento na Consulta Técnica 164, de 14/02/2003. O STJ, todavia, rechaça completamente esta tese, tendo pacificado entendimento que os valores gastos com a educação nunca foram parcelas remuneratórias, mesmo antes do advento da Lei 9.528/97.<sup>346</sup>

No sentido do entendimento consolidado do STJ, vale transcrever excerto do elucidativo voto do Ministro Teori Albino Zavascki, rico em precedentes:

1. O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não

<sup>344</sup> Art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011) 1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011) 2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)”.

<sup>345</sup> Parecer ConJur MPAS nº 1.659, de 1999: “Quanto às bolsas concedidas aos empregados e dirigentes, preenchidas as condições preliminares já discorridas, teremos três momentos diferenciados. Primeiro momento, de 1993 a 11/11/1997, todos os valores contabilizados serão considerados salário indireto e não poderão integrar a conta de “gratuidades”, pois não havia nenhuma previsão legal de isenção para esta rubrica. Segundo momento, de 12/12/1997 a 21/05/1998, a isenção foi concedida, por meio da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/1997 (DOU 12/12/1997), ao plano educacional que vise ao Ensino Fundamental, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996, ou seja, compreende as oito séries entre a Educação Infantil e o Ensino Médio (da 1ª a 8ª série do antigo 1º grau). Terceiro momento, a partir de 22/05/1998, data da publicação da Medida Provisória nº 1.586-9, de 21/05/1998, que ampliou a isenção para toda a Educação Básica, não mais restringindo somente ao Ensino Fundamental.”

<sup>346</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 147.

integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei 9528/97.

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. Natureza NÃO SALARIAL. ART. 28, §9º, ALÍNEA “T”, DA LEI N. 8.212/91 (ALÍNEA ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97). PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o auxílio-educação não remunera o trabalho, pois não retribui o trabalho efetivo, de tal modo que não integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial conhecido e provido.”

(REsp 231.739/SC, Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ 12.09.2005)

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS CREDITADAS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO E AUXÍLIO MATRIMÔNIO.

1. “O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho. “ (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, o auxílio-educação é pago pela empresa em forma de reembolso das mensalidades da faculdade, cursos de línguas e outros do gênero, destinados ao aperfeiçoamento dos seus empregados. Precedentes: REsp 324178/PR, 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no Resp 328602/RS 1ª T., Rel. Min. Francisco Falcão, Dj.02.12.2002; Resp 365398/RS 1ª T., Rel. Min. José Delgado, DJ. 1803.2002(...).”

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (PLANO DE FORMAÇÃO EDUCACIONAL). DESCABIMENTO. VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que considerou não incidir contribuição previdenciária sobre as verbas referentes ao auxílio-educacional de empresa (plano educacional), por considerar que as mesmas não integram o salário-de-contribuição.

2. O § 9º, do art.28, da Lei nº 8.212/91, com as alterações efetivadas pela Lei nº 9.528/97, passou a conter a alínea “t”, dispondo que “não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”.

3. Os valores recebidos como “formação profissional incentivada” não podem ser considerados como salário in natura, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, afinal, investimento na qualificação de empregados não há que ser considerado salário. É um benefício que, por óbvio, tem valor econômico, mas que não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Salário é retribuição por serviços previamente prestados e não se imagina a hipótese de alguém devolver salário recebidos.

4. Recurso não provido.” (REsp 365.398/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ 18.03.2002)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. DESCABIMENTO. VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL.

- Os valores pagos pela empresa diretamente à instituição de ensino, com a finalidade de prestar auxílio escolar aos seus empregados, não podem ser considerados como salário “in natura”, pois não retribuem o trabalho efetivo não integrando a remuneração de seus empregados.

- A Lei nº 9.528/97, ao alterar o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.22/91, que passou a conter a alínea “t”, confirmou esse entendimento, reconhecendo que esses valores não possuem natureza salarial.

- Precedente desta Corte.

- Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 328.602/RS, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ 02/12/2002).<sup>347</sup>

Constata-se que, no entendimento do STJ, as parcelas dispendidas pelo empregador com a educação de seu empregado não se enquadram no conceito de remuneração, em virtude de não retribuírem o trabalho, sendo considerados investimentos na qualificação destes trabalhadores. Portanto, não há de se falar que se tratam de parcelas que tiveram a incidência de contribuições previdenciárias excluída por norma isentiva, isto é, trata-se de hipótese de não incidência, justamente porque não se enquadra no conceito de remuneração.

Questão que atualmente encontra-se superada, desde o advento da Lei nº 12.513, de 2011, diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores referentes à concessão, por parte do empregador, de bolsas de estudos, a título de auxílio na educação, aos dependentes dos seus trabalhadores. A alteração promovida pela Lei nº 12.513, de 2011, no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, passou a prever que o valor relativo a plano educacional ou bolsa de estudo, tanto dos empregados como de seus dependentes, encontram-se excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nas condições que dispõe.

<sup>347</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 784.887/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 05/12/2005.

Entretanto, antes da referida alteração legislativa era bastante acirrada a discussão acerca da extensão da não incidência das contribuições previdenciárias aos valores referentes a plano educacional concedidos pelas empresas aos dependentes de seus trabalhadores, conforme apontam Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino:

Note-se que a legislação previdenciária isentou apenas os gastos com a educação dos empregados, não podendo estes serem estendidos a seus familiares, sem a devida tributação. Isso porque o fornecimento de cursos de educação para empregados é revertido em favor da empresa, uma vez que melhora a produtividade, não podendo a mesma ilação ser feita no caso de bolsas para familiares de empregados, constituindo estas, real acréscimo patrimonial. Neste sentido, firmou o Fisco posicionamento oficial, através da resposta às Consultas Técnicas 164, de 14/02/2003 e 723, de 12/09/2005.<sup>348</sup>

Por sinal, o entendimento dominante no CARF era no sentido de que a concessão de bolsas de estudos a dependentes são verbas passíveis de incidência de contribuições previdenciárias:

#### SALÁRIO INDIRETO. BOLSAS DE ESTUDO

A concessão de bolsas de estudo aos dependentes dos segurados empregados e contribuinte individual, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei n.º 8.212/91, se consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.<sup>349</sup>

Existem posicionamentos do CARF que aplicam retroativamente a exclusão da incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudos de dependentes dos empregados, prevista a partir da Lei nº 12.513, de 2011, por considerarem aplicável neste contexto os preceitos, o que preceitua o art. 116, II, “a” e “b”, do CTN:<sup>350</sup>

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. CONCEDIDO AOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A concessão de bolsas de estudo e de material escolar aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se

<sup>348</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Ibidem*, p. 149.

<sup>349</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-003.122, relatora: Conselheira Liege Lacroix Thomasi, julgado em 15/04/2014.

<sup>350</sup> Art. 106, II, “a” e “b”, do CTN: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.<sup>351</sup>

Não podemos concordar com os argumentos utilizados neste aresto que afastou a incidência de contribuições previdenciárias, com fulcro no entendimento que cabível aplicação de entendimento posterior mais favorável. As hipóteses previstas no CTN, adotadas como premissas autorizadoras de aplicação retroativa de norma mais benéfica, referem-se, especificamente, a situações nas quais a lei nova deixe de definir determinado ato como infração, ou ainda, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

A bem da verdade, a aplicação retroativa da lei tributária diz respeito, exclusivamente, ao cometimento de infrações, isto é, em matéria de penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, ocasião em que atende aos mesmos princípios prevalentes no Direito Penal. Não diz respeito ao pagamento do tributo, que não deixa de ser exigível em face de lei nova. Ademais, não se vislumbra qualquer diferença entre as hipóteses da letra “a” e da letra “b”. Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.<sup>352</sup>

Por outro lado, há de se destacar que que o STJ tem reconhecido, mesmo antes do advento da Lei nº 12.513, de 2011, que não incidem contribuições previdenciárias tanto sobre bolsas de estudos dos empregados, como sobre a bolsa de estudos de seus dependentes, ante a natureza jurídica não remuneratória destas parcelas:

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS CREDITADAS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO.

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, o auxílio-educação, denominado 'Bolsa CEPE', é pago pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades escolares dos **próprios empregados ou dependentes**, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min.

<sup>351</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-004.167, relator: Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, julgado em 16/07/2014.

<sup>352</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 108.

Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18.03.2002). (GRIFEI)<sup>353</sup>

Também, neste sentido, posicionamento do CARF que reconhece a não incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudos dos dependentes, por concluir não existir nestas parcelas natureza remuneratória:

SALÁRIO INDIRETO. INEXISTÊNCIA. BOLSA DE ESTUDO. EMPREGADOS E DEPENDENTES. BENEFÍCIO SOCIAL. PRESTÍGIO À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. ERRADICAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL. PROVIMENTO DO BENEFÍCIO SOCIAL EDUCAÇÃO. EDUCAÇÃO E PROTEÇÃO À FAMÍLIA DEVER DO ESTADO. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO À RUBRICA BOLSA DE ESTUDO. INOCORRÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CRÉDITO IMPROCEDENTE.<sup>354</sup>

Ainda para aqueles que entendem que a exclusão das bolsas de estudos concedidas pelas empresas da base de cálculo das contribuições previdenciárias somente pode se dar em observância aos requisitos estabelecidos na lei de custei previdenciário, havia uma discussão a respeito do acesso ao plano educacional a todos os empregados e dirigentes, conforme se depreende do seguinte precedente do CARF:<sup>355</sup>

DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE CONTRATO DE TRABALHO. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional apenas por empregados com determinado tempo de serviço prestado à empresa fere a regra de isenção que exigia que o benefício fosse estendido a todo o quadro funcional, o que acarreta a incidência de contribuição sobre a verba.<sup>356</sup>

Ademais, para aqueles que consideram que a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias referentes a bolsas de estudos concedidas restringe-se as hipóteses previstas de forma expressa no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, acirra-se a discussão que versa sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias referentes a bolsas de estudos de graduação de ensino superior, tendo em vista que a regra estabelecida, atualmente em lei, prevê exclusão para o valor relativo a plano educacional ou bolsa de estudo,

<sup>353</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 767.726/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 28/09/2006.

<sup>354</sup> CARF, 3ª Turma Especial da 2ª Seção, Acórdão nº 2803-001.398, relator: Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, relator para o acórdão: Conselheiro Eduardo de Oliveira, julgado em 12/03/2012.

<sup>355</sup> Esta questão encontra-se atualmente superada pela redação atual do art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, que deixou de exigir o acesso ao plano educacional a todos os empregados e dirigentes.

<sup>356</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.692, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 10/09/2014.

que vise à educação básica, para empregados e dependentes, além educação profissional e tecnológica de empregados, nestes últimos casos, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa. Ou seja, a exclusão refere-se expressamente à educação básica, e ainda, a educação profissional e tecnológica. Por seu turno, a Lei nº 9.364, de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, define que a educação escolar se compõe da educação básica e da educação superior, e quanto a educação básica, define que é formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.<sup>357</sup>

No CARF, a tendência tem sido considerar as bolsas concedidas em cursos de graduação e de pós-graduação como passíveis de serem enquadradas na educação profissional dos trabalhadores da empresa:

**BOLSA DE ESTUDOS. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO.**

Os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.<sup>358</sup>

Saliente-se que o entendimento do CARF somente abrangeria a exclusão da base de cálculo das bolsas de estudos de graduação e pós-graduação se concedidas somente aos empregados, e ainda, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa. Entretanto, de forma mais abrangente, levando em consideração a natureza não salarial da parcela e não como parcela tida como sujeita é isenção, o STJ reconhece também a impossibilidade de incidência de pagamentos realizados a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação, tanto faz, se de empregados ou de seus dependentes:

**PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. "O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada

<sup>357</sup> Art. 21, da Lei nº 9.364, de 1996: “Art. 21. A educação escolar compõe-se de: I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; II - educação superior.”

<sup>358</sup> CARF, 3ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2403-002.734, relator: Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, julgado em 11/09/2014.

para o trabalho, e não pelo trabalho." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de **mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes**, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.18.03.2002). (GRIFEI)<sup>359</sup>

Precedente do STJ é no sentido de que não deva haver incidência também em valores decorrentes de bolsas de idiomas e de autoescola:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

2. In casu, **a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação**. (GRIFEI)<sup>360</sup>

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PAGAMENTO DE CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO E AUTO-ESCOLA DIRETAMENTE À INSTITUIÇÃO PRESTADORA DO SERVIÇO - CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS - VERBA QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PRECEDENTES.

É de elementar inferência que as verbas pagas pelo empregador diretamente à instituição de ensino para custeio de  **cursos de pós-graduação e auto-escola não integram a remuneração do empregado**, ou seja, não possuem natureza salarial, de modo que não compõem o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 28 da Lei nº 8.212/91. (GRIFEI)<sup>361</sup>

Entendemos que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre bolsas de estudos dos dependentes dos empregados decorre, também, da sua natureza não remuneratória e não em decorrência de norma isentiva inserida no texto legal. Ademais, há de se salientar que a lei trabalhista não considera como salário utilidade, logo consequentemente exclui da

<sup>359</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 01/12/2010.

<sup>360</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no AREsp 182.495/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 07/03/2013.

<sup>361</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 508.809/PR, Rel. Ministro Franciulli Neto, DJ 28/03/2005.

remuneração, a “educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático” concedida pelo empregador, não fazendo nenhuma distinção se para o empregado e seus dependentes ou se somente para seus empregados.<sup>362</sup>

Ainda versando sobre educação, desta feita sobre o ensino infantil, cabem tecer algumas considerações, ante a previsão expressa contida na lei previdenciária, no sentido de que deve ser excluída base de cálculo das contribuições previdenciárias o **reembolso creche**, desde que cumpridos os requisitos lá estabelecidos, quais sejam, “pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas”.<sup>363</sup>

O texto constitucional prevê que deva ser assegurado aos trabalhadores assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas. Por seu turno, a Lei nº 9.364, de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, prevê que o dever do Estado com educação escolar pública será efetivado mediante a garantia de educação infantil gratuita às crianças de até 5 (cinco) anos de idade.<sup>364</sup>

365

No que diz respeito à CLT, pode-se considerar que a educação infantil, incluída a voltada às crianças de até 5 (cinco) anos de idade, encontra-se respaldada no seu art. 458, § 2º, II, que prevê não ser integrativo do salário os valores concedidos pelo empregador, correspondentes a “educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático”.

---

<sup>362</sup> Art. 458, § 2º, II, da CLT: “§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001): II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)”

<sup>363</sup> Art. 28, § 9º, “s”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

<sup>364</sup> Art. 7º, XXV da CRFB: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)”

<sup>365</sup> Art. 4º, II, Lei nº 9.364, de 1996: “Art. 4º O dever do Estado com educação escolar pública será efetivado mediante a garantia de: (...) II - educação infantil gratuita às crianças de até 5 (cinco) anos de idade; (Redação dada pela Lei nº 12.796, de 2013)

Além disso, a CLT prevê que “os estabelecimentos em que trabalharem pelo menos 30 (trinta) mulheres com mais de 16 (dezesesseis) anos de idade terão local apropriado onde seja permitido às empregadas guardar sob vigilância e assistência os seus filhos no período da amamentação”, e ainda, que esta exigência “poderá ser suprida por meio de creches distritais mantidas, diretamente ou mediante convênios, com outras entidades públicas ou privadas, pelas próprias empresas, em regime comunitário, ou a cargo do SESI, do SESC, da LBA ou de entidades sindicais.” (art. 389, § 1º e § 2º, da CLT). Dentro deste contexto, a Portaria do Ministério do Trabalho nº 3.296, de 1986, autorizou as empresas e empregadores a adotar o sistema de Reembolso-Creche, em substituição à exigência contida no § 1º, do art. 389, da CLT.

Portanto, consideramos que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o reembolso creche decorre da natureza da verba, ou seja, não se trata de remuneração e sim de um ressarcimento realizado pelo empregador, pelo não cumprimento direto de suas obrigações, conforme, inclusive, se posiciona o STJ, adotando conceito amplo de indenização, que engloba as verbas de caráter ressarcitório:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AUXÍLIO-CRECHE. DECRETOS-LEIS 1.910/81 E 2.318/86.

- O denominado “auxílio-creche” constitui, na verdade, **indenização pelo fato de a empresa não manter creche em seu estabelecimento**. Como **ressarcimento**, não integra ao salário-contribuição, para efeito de incidência da contribuição social.<sup>366</sup>

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II E 535, I E II DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 310/STJ. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

(...)

2. A demanda se refere à discussão acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pelos empregados do Banco do Brasil a título de auxílio-creche.

3. A jurisprudência desta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que **o auxílio-creche funciona como indenização**, não integrando, portanto, o salário de contribuição para a Previdência. Inteligência da Súmula 310/STJ. Precedentes: EREsp 394.530/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ 28/10/2003; MS 6.523/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 22/10/2009; AgRg no REsp 1.079.212/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 13/05/2009; REsp 439.133/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 22/09/2008; REsp 816.829/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 19/11/2007.

<sup>366</sup> STJ, 1ª Seção, EREsp 413.322/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ 14/04/2003.

4. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.(GRIFEI)<sup>367 368</sup>

PREVIDENCIÁRIO – AUXÍLIO-CRECHE – VERBA INDENIZATÓRIA QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO – SÚMULA 310/STJ – EXISTÊNCIA DE ACORDO COLETIVO E AUTORIZAÇÃO – NÃO-INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. "O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição." (Súmula 310/STJ) 2. **O auxílio-creche é indenização, e não remuneração.** Ele indeniza em razão de se privar a empregada de um direito inerente à sua própria condição; é necessário que pague alguém para cuidar de seu filho durante a jornada de trabalho em razão da falta da creche que o empregador está obrigado a manter, nos termos do art. 389, § 1º, da CLT. Assim, tal verba não integra o salário-de-contribuição.

3. A Primeira Seção, ao analisar o tema, asseverou que o reembolso de despesas com creche não é salário utilidade, auferido por liberalidade patronal, mas sim um direito do empregado e um dever do patrão a manutenção de creche ou a terceirização do serviço, e que o único requisito para o benefício estruturar-se como direito é a previsão em convenção coletiva e autorização da Delegacia do Trabalho, o que ocorre na hipótese dos autos.(GRIFEI)<sup>369</sup>

Igualmente, a controvérsia envolvendo as verbas recebidas a título de reembolso creche, no que diz respeito a exigência dos requisitos previstos na lei previdenciária, entre os quais a obrigatoriedade da comprovação das despesas realizadas, foi superada no CARF, pelo reconhecimento da natureza indenizatória da parcela, independentemente da comprovação das despesas:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF. A controvérsia acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre recebidas a título de auxílio creche, ora submetida a esta 2ª Turma da CSRF, foi superada pela Súmula nº 64: Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.<sup>370</sup>

A lei previdenciária não trata o da questão da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o denominado **reembolso babá**, entretanto, o Regulamento da Previdência Social possui dispositivo expresso prevendo que não integra a remuneração o reembolso babá, observadas as limitações que menciona.<sup>371</sup>

<sup>367</sup> STJ, 1ª Seção, REsp 1146772/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 04/03/2010.

<sup>368</sup> Súmula nº 10 do STJ: O auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.

<sup>369</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 986.284/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 12/12/2008.

<sup>370</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-002.995, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 07/12/2013.

<sup>371</sup> Art. 214, § 9º, "XXIV", do Regulamento da Previdência Social: "§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...) XXIV - o reembolso babá, limitado ao menor salário-de-contribuição mensal e condicionado à comprovação do registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social da empregada, do pagamento da

O STJ tem concedido ao reembolso babá o mesmo tratamento dispensado ao reembolso creche, ou seja, consideram que ambos têm a mesma finalidade, qual seja, uma indenização pela inobservância de obrigação trabalhista prevista expressamente na CLT:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA QUINQUENAL. "AUXÍLIO-CRECHE E AUXÍLIO-BABÁ". "AUXÍLIO COMBUSTÍVEL". NATUREZA INDENIZATÓRIA. "AJUDA DE CUSTO SUPERVISOR DE CONTAS". VERBA ALEATÓRIA. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL.

(...)

3. O "auxílio-creche" e o "auxílio-babá" não remuneram o trabalhador, mas o indenizam por ter sido privado de um direito previsto no art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho, vendo-se, por conseguinte, forçado a pagar alguém para que vele por seu filho no horário do trabalho. Assim, como não integra o salário-de-contribuição, não há incidência da contribuição previdenciária.<sup>372</sup>

No CARF destacam-se precedentes em sentido distintos, ou seja, há precedentes no sentido de que deve ser dispensado ao reembolso babá o mesmo tratamento tributário dispensado ao reembolso creche, considerando que ambos possuem natureza indenizatória:

AUXÍLIOBABÁ. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. REGIME DO ARTIGO 543C DO CPC. RECURSOS REPETITIVOS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62A DO RICARF. O auxílio-babá não é espécie de benefício distinta do auxílio-creche, mas tão somente uma modalidade alternativa para a permanência segura e apropriada da criança no período de ausência de seus pais para cumprimento da jornada de trabalho. Como tal, deve ser dispensado à essa modalidade do benefício o mesmo tratamento tributário do auxílio-creche: Súmula STJ nº 310, de 11/05/2005 e Parecer PGFN/CRJ nº 2600/2008.<sup>373</sup>

Por outro lado, há precedentes no sentido de considerar a verba como tendo sido excluída da incidência somente se cumpridos os requisitos exigidos na legislação tributária:

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS AUXÍLIO BABA NATUREZA SALARIAL

O art. 28, §9º da Lei 8.212/91 destaca quais as verbas que não compõem a base de cálculo de contribuições. O reembolso babá para ser excluído da base de cálculo condiciona à comprovação do registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social da empregada, do pagamento da remuneração e do

---

remuneração e do recolhimento da contribuição previdenciária, pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança; e (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)”

<sup>372</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 489.955/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 13/06/2005.

<sup>373</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-02.399, relator: Conselheiro Julio César Vieira Gomes, julgado em 20/01/2012.

recolhimento da contribuição previdenciária considerando o limite máximo de seis anos de idade da criança; Assim, o que buscou o legislador foi comprovar a efetiva destinação da verba, o que restou demonstrado no caso em questão, com a apresentação da CTPS assinada e do comprovante de recolhimento da previdência social, posto o referido comprovante demonstrar a existência de pagamento do salário e o valor da remuneração.<sup>374</sup>

Em sua fundamentação, o aresto em comento considera que o denominado “auxílio babá” por possuir natureza remuneratória, somente pode ser excluída sua incidência conforme definido em lei:

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos à título de auxílio babá, não representam alguma espécie de ganho para seus empregados. Pelo contrário, estão inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado, só podendo ser excluídos do conceito de remuneração quando expressamente previstos em lei.

Entendemos que a fundamentação supramencionada partiu de premissas equivocadas. A primeira delas diz respeito à consideração da natureza jurídica do “auxílio baba”; consideramos que a parcela em questão possui natureza ressarcitória, vez que se destina ao ressarcimento de despesas assumidas pelo empregado, cabendo aí, classificar como indenizatória em um sentido mais amplo. A segunda premissa, que em verdade confirma a primeira, é que não houve lei excluindo o “reembolso baba” da incidência de contribuições previdenciárias, houve sim a exclusão por decreto, que alterou o regulamento da previdência social; se remuneração fosse, somente a lei poderia conceder a isenção, tendo em vista que, de acordo com o art. 176 do CTN, a isenção é sempre decorrente de lei.<sup>375</sup>

Dando continuidade à apreciação das verbas elencadas pela lei previdenciária, como não integrantes da remuneração, nos deparamos com as relativas à **assistência prestada por serviço médico ou odontológico**, exigindo que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. A lei trabalhista também dispõe que a “assistência médica, hospitalar

---

<sup>374</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-01.979, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 24/08/2011.

<sup>375</sup> Art. 176, do CTN: “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.”

e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde”, não será considerada como salário utilidade.<sup>376 377</sup>

Jurisprudência do CARF é no sentido de que a referida exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias somente dar-se-á se a assistência prestada por serviço médico ou odontológico possuir cobertura que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa:

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DISPOSIÇÃO DO BENEFÍCIO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. Somente goza de isenção previdenciária o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Art. 28, §9º, q, da Lei nº 8.212/91.<sup>378</sup>

Dentro deste contexto, há entendimento no sentido de que na hipótese de a empresa estabelecer uma política de carência para que seus empregados possam auferir os benefícios concernentes à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, ou seja, a empresa estabelece que os trabalhadores somente terão acesso ao benefício de saúde após transcorrido determinado prazo no contrato de trabalho, estaria, então, descumprida a exigência de extensão do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes.<sup>379</sup>

Em sentido contrário, colacionamos precedente do CARF, que interpretando de forma mais abrangente o referido da lei previdenciária, considera que a limitação temporal imposta para que o empregado possa usufruir da assistência prestada por serviço médico ou odontológico, não configura violação da exigência de cobertura a todos empregados e dirigentes:

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE.

<sup>376</sup> Art. 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212, de 1991: § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

<sup>377</sup> Art. 458, § 2º, IV, da CLT.

<sup>378</sup> CARF, 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2302-003.166, relator: Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, julgado em 14/05/2014.

<sup>379</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 112.

A interpretação restritiva para as normas isençionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do benefício. As eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo. Se a norma isençional exige que o benefício seja oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação e ao convênio saúde, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção.<sup>380</sup>

Ainda no que diz respeito a exigência de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, pacificando entendimento divergente existente entre as turmas ordinárias, consolidou posicionamento no sentido de que a lei exige a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, e não de que deva haver a mesma cobertura a todos estes trabalhadores:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA / PLANO / SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXGIÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.<sup>381</sup>

Entretanto, restringindo o alcance do aludido dispositivo legal, decisões do CARF têm sido no sentido de que a isenção relativa aos valores despendidos com assistência prestada por serviço médico ou odontológico não alcança os valores decorrentes do benefício que é concedido pela empresa aos dependentes dos trabalhadores:

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Não há autorização legal para que se

<sup>380</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-003.394, relatora: conselheira Bernadete de Oliveira Barros, relator para o acórdão: conselheiro Mauro José da Silva, julgado em 13/03/2013.

<sup>381</sup> CARF, 2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-003.256, relator: conselheiro Gustavo Lian Haddad, julgado em 29/07/2014.

exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.<sup>382</sup>

Já na ocasião do julgamento supracitado, demonstramos nossa divergência acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores referentes aos planos de saúde e odontológicos dos dependentes dos trabalhadores, conforme matéria publicada na seção “Legislação e Tributos”, do jornal Valor Econômico:

Quanto ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre planos de saúde e odontológicos dos dependentes dos funcionários, cinco conselheiros entenderam que a isenção tributária alcança apenas os empregados. “A meu ver, o dispositivo legal não limita a assistência médica apenas aos empregados”, discordou o conselheiro Elias Sampaio Freire.”<sup>383</sup>

Em outro julgamento do CARF, apreciando questão semelhante, que tratava especificamente de parcela denominada “auxílio excepcional” concedida a dependentes dos empregados, prevaleceu nosso posicionamento acerca da não incidência de contribuições previdenciárias sobre esta parcela, por considerarmos enquadrada no dispositivo legal referente a valores despendidos com assistência prestada por serviço médico ou odontológico:

#### AUXÍLIO EXCEPCIONAL. REEMBOLSO.

A incidência restringir-se-á às hipóteses nas quais as parcelas pagas, devidas ou creditadas destinem-se a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador. Portanto, a incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias está restrita as importâncias destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, que venham a caracterizar-se como remuneração.

Não integra a base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias “o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou daquele a ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas médico-hospitalares ou com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa” (art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei nº 8.212, de 1991).

O auxílio excepcional a que se refere o presente lançamento, nada mais é do que um reembolso para tratamento médico de dependente portador de incapacidade congênita que comprometa a sua educação e desenvolvimento, que enquadra perfeitamente na hipótese prevista no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei nº 8.212, de 1991.<sup>384</sup>

<sup>382</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-003.692, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 10/09/2014.

<sup>383</sup> MENGARDO, Bárbara. Receita cobra INSS sobre o plano de saúde de dependente. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 17/07/2014.

<sup>384</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-01.981, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relator para o acórdão: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 24/08/2011.

Conforme já salientamos alhures, no nosso entender, a lei trabalhista ao dispor que a “assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde”, não será considerada como salário utilidade, acaba por retirar a possibilidade de estas parcelas integrarem a remuneração, também, para efeitos de incidência de contribuições previdenciárias, ante a efetiva impossibilidade de enquadrar-se na regra-matriz de incidência de contribuições previdenciárias, que conforme já evidenciamos exige que a parcela seja integrante da “totalidade das remunerações”. Ora, se remuneração não é, não há de se falar na possibilidade de se incidir a exação previdenciária.

A Lei nº 12.761, de 2012, que instituiu o programa de cultura do trabalhador e criou o **vale-cultura**, definiu que este benefício concedido pelo empregador encontrar-se-ia excluído da remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias. Igualmente, a referida lei definiu que para fins trabalhistas o vale-cultura não será considerado como salário utilidade, e ainda, dispôs, que é isento da incidência de imposto de renda pessoa física, conforme disposto, respectivamente, nos arts. 13, 14 e 15 da mencionada lei.<sup>385</sup>

Por fim não se pode deixar de tratar dos **valores percebidos pelos religiosos em face do seu mister religioso**, que não são considerados remuneração, nos termos em que assim dispõe o § 13 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

§ 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado. (Incluído pela Lei nº 10.170, de 2000).

Entretanto, entendendo que em determinadas situações, a depender das condições em que os pagamentos eram realizados, a administração tributária considerava valores percebidos pelos religiosos como sendo remuneração, conforme seguinte precedente do CARF:

MINISTRO DE CONFISSÃO RELIGIOSA.  
REMUNERAÇÃO.INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. Valores pagos por entidades religiosas diretamente aos seus Ministros à título de sustento pastoral, devem comprovar os dispêndios vinculados sob pena de serem considerados remuneração sobretudo se diferenciados para os vários Ministros cada qual segundo sua importância.<sup>386</sup>

<sup>385</sup> Art. 28, § 9º, “y”, da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)”

<sup>386</sup> CARF, 3ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2403-001.790, relator: Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, julgado em 22/01/2013.

E para que não pairassem dúvidas acerca da interpretação a ser dada ao supracitado dispositivo de lei, o § 14 do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 13.137, de 2015, passou a dispor o seguinte:

§ 14. Para efeito de interpretação do § 13 deste artigo: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

I - os critérios informadores dos valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional aos ministros de confissão religiosa, membros de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa não são taxativos e sim exemplificativos; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - os valores despendidos, ainda que pagos de forma e montante diferenciados, em pecúnia ou a título de ajuda de custo de moradia, transporte, formação educacional, vinculados exclusivamente à atividade religiosa não configuram remuneração direta ou indireta. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

Saliente-se que a interpretação que veio a ser dada por intermédio de dispositivo incluído na Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 13.137, de 2015, tem o condão de resolver as discussões, inclusive, as pretéritas, dada a previsão contida no CTN, no sentido de que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, o que é o caso.<sup>387</sup>

Neste capítulo fizemos, então, uma análise crítica das parcelas não integrantes na base de cálculo das previdenciárias previstas na Lei nº 8.212, de 1991, abordando, detalhadamente, as discussões que envolvem cada uma das hipóteses a que se referem os respectivos dispositivos elencados, que a lei expressamente considera como não integrantes do salário-de-contribuição (remuneração), inclusive, com apreciação quanto a natureza da razão pela qual cada uma das hipóteses não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, se em decorrência de não incidência, imunidade ou isenção.

Da análise realizada dos dispositivos § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, observa-se que há uma tendência da administração tributária em considerar tais hipóteses como sendo decorrentes de isenção, inclusive, amparada em posicionamentos doutrinários, mesmo que isolados, neste sentido: “já se pode afirmar, sem medo de errar que o parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212 estatui uma série de isenções, devendo as mesmas, portanto, ser compreendidas de forma restrita”.<sup>388</sup>

---

<sup>387</sup> Art. 106, I, do CTN: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

<sup>388</sup> JORGE, Társis Nametala. *Elementos de Direito Previdenciário – custeio*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 97.

A justificativa para esta tendência da administração tributária é simples: se isenções fossem, estariam sujeitas a uma interpretação literal, portanto, diminuída estaria a abrangência da aplicação prática destas hipóteses, ou seja, restritas seriam as possibilidades de os empregadores enquadrarem parcelas concedidas aos seus trabalhadores nas situações previstas em lei como não integrantes da remuneração, acarretando conseqüentemente a tributação destas verbas.

Entretanto, conforme leciona Wladimir Novaes Martinez “as parcelas não integrantes compõem-se de quatro grupos principais: a) pagamentos com caráter indenizatório; b) ressarcimentos de despesas; c) ferramentas de trabalho; e d) retribuições provenientes de terceiros”, o que, no nosso entender, demonstra que as verbas previstas no § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, referem-se principalmente a hipóteses de não incidência.<sup>389</sup>

Isto é, conforme detalhamos no transcorrer da análise das verbas em comento, entendemos que as referidas parcelas tratam-se, em sua maior parte, de hipóteses de não incidência, justamente porque dizem respeito a regra jurídica de tributação que não incide posto que não se realiza a sua hipótese de incidência. Pode-se dizer que se tratam de hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas, tendo em vista a existência de regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. Conforme já afirmamos anteriormente, a não incidência juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência.

Apesar de não previstas no § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, serão abordadas no próximo capítulo algumas parcelas pagas aos trabalhadores que acarretam controvérsias acerca da incidência de contribuições previdenciárias. Até mesmo porque as hipóteses previstas no dispositivo legal que trata das parcelas não integrantes da remuneração não são relacionadas exaustivamente, eis que, não raro, surgem parcelas que podem ser tanto integrantes como não integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Adiciona-se a esta apreciação, também, das controvérsias que envolvem o pagamento de diárias e ajudas de custo, que não obstante encontrarem-se previstas no aludido dispositivo legal, serão objeto de apreciação quanto a incidência da exação previdenciária, justamente quando pagas em desacordo com o que expressamente determina a lei de custeio previdenciário.

---

<sup>389</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013, p. 485.

### **CAPÍTULO 3 – CONTROVÉRSIAS SOBRE A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARCELAS PAGAS AOS TRABALHADORES**

Até os dias de hoje há uma enorme diversidade de controvérsias acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas parcelas pagas pelas empresas aos seus prestadores de serviço, tanto discutidas pela doutrina, como sujeitas à apreciação do STF, do STJ e demais instâncias judiciais e administrativas.

Conforme já salientamos, outro ponto a que se apegamos a administração tributária é considerar que as hipóteses previstas § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, são relacionadas exaustivamente. Destaque-se que a expressão “exclusivamente” adotada no aludido dispositivo, no nosso entender, diz respeito somente quando o fato jurídico apreciado subsume-se a regra matriz de incidência, daí sendo afastada a exatidão exclusivamente nas hipóteses expressamente elencadas. Caso contrário, se a parcela não é contemplada na regra-matriz de incidência, não há necessidade de dispositivo de lei tendente a excluir a referida verba da incidência, podendo existir um número indefinido de fatos jurídicos que não se materializam conforme tipificado na regra-matriz de incidência.

Adicione-se o fato de que o mundo globalizado e competitivo em que vivemos impõe que as empresas ao mesmo tempo em que exigem maior desempenho e preparo de seus prestadores de serviços, em compensação, forneçam a seus trabalhadores melhores condições de desempenharem suas atividades, concedendo-lhes determinadas parcelas de cunho remuneratório ou não, tais como, bônus de contratação (*hiring bonus*), bônus de retenção (*retainer fee*) e planos de opção de compras de ações (*stock options plan*). Além destas parcelas, sem pretender esgotar o assunto, abordaremos as importâncias que ao serem pagas aos trabalhadores, acarretam inúmeras controvérsias acerca das respectivas naturezas jurídicas, se remuneratórias ou não remuneratórias, como é o caso das gueltas, do direito de arena, do direito de imagem e das verbas de representação.

Dentro deste contexto, o presente capítulo estará voltado para a apreciação de casos específicos, quais sejam, das verbas que são pagas pelas empresas às pessoas físicas que lhes prestam serviços, em que há grande discussão acerca da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre as referidas verbas, o que exigirá uma análise crítica do direito positivo, da doutrina e da jurisprudência que regem a matéria.

### **3.1 Terço de férias, adicionais, gorjetas, comissões, prêmios, ajuda de custo e diárias**

Atualmente, no RE nº 565.160, pendente, ainda, de julgamento de mérito, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – STF a repercussão geral da questão constitucional do alcance da expressão “folha de salários” versada no artigo 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL - REMUNERAÇÃO - PARCELAS DIVERSAS - SINTONIA COM O DISPOSTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DEFINIÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA. Surge com envergadura maior questionamento sobre o alcance da expressão “folha de salários” versada no artigo 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração.<sup>390</sup>

No processo em questão, o contribuinte ingressou com ação por entender que, mesmo com o permissivo constitucional concedido na redação atual do art. 195, I, “a”, da Constituição, com redação dada pela EC nº 20, de 1998, o art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, que faz incidir contribuições previdenciárias 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, encontra-se eivado de inconstitucionalidade, por entender que o legislador ordinário extrapolou, indo além da ampliação da base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária, por incluir verbas que não possuem natureza salarial, e sim indenizatórias.

Destarte, pretende que a contribuição previdenciária não incida sobre quaisquer parcelas pagas habitualmente, ainda que em utilidades, previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedidas por liberalidade do empregador não integrantes da definição de salário, e especificamente, sobre as seguintes verbas, que menciona em seu recurso:

- adicionais de periculosidade e de insalubridade;

---

<sup>390</sup> STF, Plenário Virtual, RE 565160 RG, Relator: Min. Marco Aurélio, DJe 01/02/2008.

- adicionais noturnos;
- gorjetas;
- comissões;
- prêmios;
- ajudas de custo; e
- diárias de viagens (quando excederem 50% do salário percebido);

Ainda no que se refere à incidência de contribuições previdenciárias, além RE nº 565.160, encontra-se pendente de apreciação no âmbito do STF o RE nº 593.068, também com repercussão geral reconhecida, 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*, tratando especificamente das contribuições previdenciárias de servidores públicos:

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.<sup>391</sup>

Apesar do escopo do presente trabalho não se referir ao regime de previdência próprio dos servidores públicos e restringir-se às contribuições previdenciárias do regime geral da previdência social, existe estreita relação entre ambos os regimes, que adotam a mesma base

---

<sup>391</sup> STF, Plenário Virtual, RE 593068 RG, Relator: Min. Joaquim Barbosa, DJe 21/05/2009.

econômica para a incidência das contribuições previdenciárias, qual seja, a remuneração, vez que por expressa remissão contida no art. 40, §3º, da Constituição, e ainda, por força da aplicação subsidiária das normas do regime geral da previdência social aos regimes próprios, nos termos preconizados no art. 40, § 12, da Constituição, para ambos os regimes *os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*, nos termos em que dispõe o art. 201, § 11, da Constituição.<sup>392 393</sup>

Neste sentido foi voto do ministro Roberto Barroso, atual relator RE nº 593.068, na sessão plenária do STF, em 04/03/2015:

20. Veja-se, então, que tanto para o regime geral quanto para o regime próprio, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o salário ou a remuneração do empregado ou do servidor, aos quais devem ser incorporados os chamados “ganhos habituais”. Tal incorporação se dá tanto para fins de incidência do tributo como para cálculo dos benefícios. A consequência inexorável, portanto, é que o que não constitua ganho incorporável aos proventos da aposentadoria não sofre a incidência da contribuição previdenciária. O tratamento constitucional da questão, portanto, é expresso, sequer demandando integração interpretativa mais complexa.<sup>394</sup>

Neste mesmo voto, o ministro Roberto Barroso ressalta que não pode haver cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer contraprestação, efetiva ou potencial, citando voto do ministro Celso de Mello:

28. A matéria foi captada com maestria pelo Min. Celso de Mello, na interpretação equilibrada entre o art. 195, § 5º (que exige que o benefício tenha fonte de custeio) e o art. 201, § 11 (que prevê a relação entre base de cálculo da contribuição e benefício). Com efeito, ao julgara a ADC n. 8, averbou S. Exa:

[...] O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE. - **Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência**

<sup>392</sup> Art. 40, § 3º da CRFB: “§ 3º Para o cálculo dos proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão consideradas as remunerações utilizadas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdência de que tratam este artigo e o art. 201, na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 2003)”

<sup>393</sup> Art. 40, § 12 da CRFB: § 12 - Além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

<sup>394</sup> Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/arquivos/2015/3/art20150305-02.pdf>>. Acesso em 03/03/2016.

**a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.** Doutrina. Precedente do STF. [...] (ADC nº 8, Rel. Min. Celso de Mello) (GRIFO ORIGINAL)

Passa-se, então a apreciar as controvérsias que envolvem as parcelas pagas aos trabalhadores, que se encontram, atualmente, submetidas à apreciação do STF, quanto a questão da incidência ou não incidência de contribuições previdenciárias.

A Constituição, no art. 7º, XVII, ao assegurar ao trabalhador o gozo de férias anuais, garante que serão acrescidas de pelo menos um terço a mais do que o salário normal do obreiro, comumente denominado **terço de férias** ou, ainda, abono de férias.<sup>395</sup>

O STF tem reconhecido a sua natureza indenizatória/compensatória e, conseqüentemente, não sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, conforme excerto do voto do ministro Eros Grau:

Quanto à questão relativa à percepção de abono de férias e à incidência de contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal é no sentido de que a garantia do recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo de férias anuais (CF, art. 7, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador “reforço financeiro neste período (férias)” (RE n. 345.458, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 11.3.05), o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória.<sup>396</sup>

Não se desconhece que o STJ já tenha se manifestado em sentido contrário, porém há de se reconhecer a forte tendência em firmar entendimento de que o adicional um terço de férias seja considerada verba indenizatória, não incidindo sobre ele a contribuição previdenciária. Entretanto, o STJ, que a princípio se manifestou pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço de férias, realinhou sua jurisprudência ao posicionamento do STF, que considerou o terço de férias como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria, para adotar posicionamento pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre esta importância, inclusive para empregados regidos pela CLT contratados por empresas privadas.<sup>397</sup>

<sup>395</sup> Art. 7º, XVII da CRFB: “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;”

<sup>396</sup> STF, 2ª Turma, AI 603537 AgR, Relator: Min. Eros Grau, DJ 30/03/2007.

<sup>397</sup> GARCIA, Silvio Marques. *A incidência de contribuições para a seguridade social sobre as parcelas integrantes do salário-de-contribuição na visão do Superior Tribunal de Justiça*. In: SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Comentários à jurisprudência previdenciária do STJ*. Curitiba: Juruá, 2012, 146.

Dentro deste contexto, o STJ ao adotar as premissas traçadas pelo STF, em julgamento processado nos termos do art. 543-C do CPC, de 1973, consolidou entendimento no sentido de afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço de férias percebido pelos trabalhadores submetidos ao regime geral da previdência social, por considerarem que tal importância possui natureza indenizatória/compensatória:

#### 1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97).

Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "*Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas*".<sup>398</sup>

Vê-se nitidamente o reconhecimento da natureza do terço de férias como vantagem indenizatória não só em âmbito judicial, como demonstra a jurisprudência consolidada no STF e no STJ, mas também no doutrinário, conforme aponta Andréa Accioly Wanderley:

Embora haja divergência, a melhor inteligência é aquela que preconiza a natureza indenizatória do adicional de 1/3 de férias. Isso porque o referido acréscimo não representa, propriamente, um incremento patrimonial. Serve, ao contrário, como forma de garantia ao trabalhador da possibilidade de gozo de suas férias sem prejuízo dos compromissos regulares que o empregado/servidor detém com o seu salário/vencimento, e compensando-o por um longo período de desgaste contínuo em suas atividades.

A intenção do constituinte originário, portanto, ao estipular as férias remuneradas como garantia social do trabalhador foi exatamente assegurar a manutenção de sua saúde e qualidade de vida, permitindo maior longevidade e vida laboral ativa. Para tanto, previu um período mínimo de descanso contínuo (férias), que deve ser gozado de modo digno e remunerado, com acréscimo de uma verba destinada exatamente a compensar o desgaste adquirido no período aquisitivo e também para possibilitar ao empregado/servidor, nesse período, a prática de algumas atividades não habituais, como viagens, sem o comprometimento de seu orçamento regular.<sup>399</sup>

---

<sup>398</sup> STJ, 1ª Seção, REsp 1230957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/03/2014.

<sup>399</sup> Apud Parecer nº 15.362, de 2010, da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www2.pge.rs.gov.br/pareceres/pa15362.pdf>>. Acesso em: 03/03/2016.

Desse modo, conclui-se que dada a finalidade ínsita de natureza indenizatória da previsão constitucional do terço de férias, justifica a incolumidade de seu valor a incidência de contribuições previdenciárias, tal como afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do entendimento doutrinário dominante.

O legislador, ciente das limitações físicas e emocionais do trabalhador, estabeleceu normas protetoras do bem-estar e do bom andamento do trabalho como um todo. Assim, impôs **adicionais** que visam indenizar aquele que, em condições extraordinárias e adversas exercem atividades profissionais, contrariando, assim, a sua natureza física e onerando a sua convivência familiar e social.

Quanto ao **adicional de horas extras**, o inciso do art. 7.º, XVI, da Constituição expressamente estabelece o mínimo de 50% sobre o valor da hora normal, o que afasta a possibilidade de ser fixado em nível inferior, ainda que por meio de negociação coletiva.<sup>400 401</sup>

Sérgio Pinto Martins assim conceitua horas extras:

São usadas as expressões horas extras, horas extraordinárias ou horas suplementares, que tem o mesmo significado.

Horas extras são as prestadas além do horário contratual, legal ou normativo, que devem ser remuneradas com o adicional respectivo. A hora extra pode ser realizada tanto antes do início do expediente, como após seu término normal ou durante os intervalos destinados a repouso e alimentação.<sup>402</sup>

Extrapolada a duração normal da jornada de trabalho, surge então o trabalho extra jornada, que além de remunerado, é indenizado em, no mínimo, 50% da remuneração. Esse adicional, embora pago acessoriamente à remuneração, não se identifica nessa classe, caracterizando-se, diferentemente, como espécie de indenização, que se destina a compensar o trabalhador por jornada extraordinária.

Em outras palavras, ultrapassada a jornada normal de trabalho, o contrato de trabalho é descumprido. Daí, além remunerar essa jornada extraordinária com a remuneração pactuada, o empregador tem a obrigação de indenizar o empregado pelo descumprimento do contrato,

---

<sup>400</sup> Art. 7º, XVI da CRFB: “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;”

<sup>401</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.520.

<sup>402</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 253.

pagando-o, como indenização, pelo menos 50% a mais da remuneração devida pelo trabalho normal.

No que diz respeito ao adicional de horas extras, o STF tem reconhecido ser ilegítima a incidência de contribuições previdenciárias, por se tratar de verba de natureza indenizatória, conforme excerto do voto do ministro Eros Grau:

3. Tal e qual demonstrado na decisão agravada, a jurisprudência desta corte fixou-se no sentido de ser ilegítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias e horas extras, por tratar-se de verbas indenizatórias. Nesse sentido, RE n. 345.458, 2ª Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 11.3.05 e o RE n. 389.903-AgR, 1ª Turma, de minha relatoria, DJ de 5.5.06, assim ementado:<sup>403</sup>

Em igual sentido manifestou-se o ministro Gilmar Mendes:

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Prequestionamento. Ocorrência. 3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>404</sup>

Como se vê, acórdãos do STF têm considerado que o adicional de horas extras, por possuir natureza indenizatória, não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

Alice Monteiro de Barros destaca que:

A doutrina aponta para várias correntes a respeito da natureza jurídica da hora extra. Há quem a veja como “sobrecarga à hora normal”, como um “sobressalário” ou, ainda, como um instituto híbrido, isto é, a parte alusiva à hora normal tem feição salarial, mas o adicional possui natureza indenizatória.<sup>405</sup>

Alinhados com esta última corrente, entendemos que este adicional, de no mínimo em 50%, é pago em razão de que o trabalhador, para empregar sua força de trabalho na jornada extraordinária, obrigatoriamente tem de sacrificar o tempo que dispunha para o seu descanso, lazer e convívio familiar. Portanto, em indenização a este sacrifício paga-se o adicional que a lei estipula para as horas extraordinárias, verba esta que, por isto, ostenta nítida natureza indenizatória.

Acerca dos **adicionais de periculosidade e de insalubridade**, a Constituição assegura, em seu art. 7º, aos trabalhadores urbanos e rurais direitos que visem à melhoria de sua condição

<sup>403</sup> STF, 2ª Turma, AI 727958 AgR, Relator: Min. Eros Grau, DJe 27/02/2009.

<sup>404</sup> STF, 2ª Turma, RE 545317 AgR, Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 14/03/2008.

<sup>405</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 525.

social, prevendo, expressamente, o direito à percepção de adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei.<sup>406</sup>

O **adicional de insalubridade**, previsto no art. 7º, inciso XXIII, da Constituição, é regulamentado pelos arts. 189 e seguintes da CLT, que por seu turno prevê que 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.<sup>407</sup>

Para que a insalubridade esteja caracterizada, faz-se necessário que haja: em primeiro lugar, a exposição a agentes nocivos à saúde do trabalhador; e em segundo lugar, que essa exposição seja acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição, pois se a exposição estiver nos limites de tolerância, não há direito ao adicional.<sup>408</sup>

Pode-se assegurar que a atividade insalubre, ensejadora do pagamento de adicional de insalubridade, é aquela que é prejudicial à saúde, que por consequência, dá causa a doenças. Desta feita, há de se concluir que o adicional de insalubridade possui natureza indenizatória, indenizatória em razão dos riscos de contração de moléstias pelos trabalhadores.

Ainda sobre o adicional de insalubridade, cabe salientar que, nos termos em que dispõe o do art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 1991, que a aposentadoria especial será custeada pela contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, que, por sua vez, estabelece uma contribuição adicional devida pela empresa na qual seus trabalhadores estejam são expostos a riscos ambientais.<sup>409 410</sup>

---

<sup>406</sup> Art. 7º, XXIII da CRFB: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:(...) XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;”

<sup>407</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.356.

<sup>408</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 253.

<sup>409</sup> Art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991: “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...) II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).”

<sup>410</sup> Art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 1991: “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995) (...) § 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os

Ou seja, resta evidente que a aposentadoria especial, que é justamente aquela destinada a aquele que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, já possui fonte de custeio específica, conforme inclusive assentado pelo STF:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. APOSENTADORIA ESPECIAL. O Supremo Tribunal Federal decidiu ser constitucional o artigo 22, II, da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.732/98, o qual expressamente estabelece que a contribuição destinada ao seguro de acidente do trabalho também custeará o benefício de aposentadoria especial. Embargos de declaração rejeitados.<sup>411</sup>

Como se vê, a aposentadoria especial trata-se de benefício custeado unicamente pelo empregador. Tal sistema é dotado de razoabilidade. Não se poderia pretender que o trabalhador, que tem o direito de se aposentar contando de tempo especial - em virtude das condições adversas em que exerceu o seu cargo -, arque com o custeio dessa modalidade de aposentadoria.<sup>412</sup>

Ora, se o adicional de insalubridade for tido como parcela remuneratória implicará a incidência de contribuições previdenciárias tanto por parte da empresa como por parte dos trabalhadores. Acarretando uma dupla oneração por parte das empresas, que já custeiam a aposentadoria especial dos trabalhadores sujeitos a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, pela contribuição adicional que incide exclusivamente sobre a remuneração do trabalhador sujeito às condições especiais. E no que diz respeito aos trabalhadores, acarretaria uma maior exação justamente porque submetido a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, o que não seria razoável, conforme entendimento expresso do STF supramencionado.

O **adicional de periculosidade**, também previsto no art. 7.º, inciso XXIII, da Constituição, é regulamentado pelos arts. 193 e seguintes da CLT, que estabelece as atividades ou operações consideradas perigosas, na forma da regulamentação aprovada pelo Ministério do Trabalho, referindo-se àquelas que, por sua natureza ou métodos de trabalho, impliquem risco acentuado em virtude de exposição permanente do trabalhador a: inflamáveis, explosivos ou

---

recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)”

<sup>411</sup> STF, 2ª Turma, RE 365913 AgR-ED, Relator: Min. Eros Grau, DJ 23/06/2006.

<sup>412</sup> STF, MI 832 ED, Relator: Min. Gilmar Mendes, DJe 26/08/2010.

energia elétrica; roubos ou outras espécies de violência física nas atividades profissionais de segurança pessoal ou patrimonial; e atividades de trabalhador em motocicleta.<sup>413</sup>

O trabalho em condições de periculosidade assegura ao empregado um adicional de 30% sobre o salário sem os acréscimos resultantes de gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa, sendo que, devem ser descontados ou compensados do adicional outros da mesma natureza eventualmente já concedidos ao vigilante por meio de acordo coletivo.<sup>414</sup>

Faz jus ao adicional de periculosidade o empregado exposto permanentemente ou que, de forma intermitente, sujeita-se a condições de risco. Indevido o adicional, apenas, quando o contato se dá de forma eventual, assim considerado o fortuito, ou o que, sendo habitual, dá-se por tempo extremamente reduzido.<sup>415</sup>

O direito do empregado ao adicional de insalubridade ou de periculosidade cessará com a eliminação do risco à sua saúde ou integridade física, nos termos em que dispõe a CLT e as normas expedidas pelo Ministério do Trabalho.<sup>416</sup>

Entendemos que, assim como o adicional de insalubridade, o adicional de periculosidade possui natureza indenizatória em razão do risco de morte sofrido pelos trabalhadores; de modo que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas recebidas a este título.

Quanto ao **adicional noturno**, a Constituição, em seu art. 7º, IX, determina que o trabalho noturno deve ser remunerado em valor superior ao do diurno. Nesse passo, o Art. 73 da CLT determina que o labor do empregado urbano prestado no período compreendido entre 22h de um dia até às 5h do outro dia será enriquecido com um adicional de 20%.<sup>417</sup>

Augusto de Baraúna expõe: “nossa legislação protege o trabalho noturno, estabelecendo padrões e limites de atuação empresarial, inclusive, criando um acréscimo salarial de natureza compensatória, ao qual se convencionou chamar de adicional noturno.”<sup>418</sup>

---

<sup>413</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.352.

<sup>414</sup> Art. 193, parágrafos 1º e 3º, da CLT.

<sup>415</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 257.

<sup>416</sup> Art. 194 da CLT.

<sup>417</sup> Art. 7º, IX da CRFB: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;”

<sup>418</sup> BARAÚNA, Augusto Cezar Ferreira de. *Curso de Direito do Trabalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 345.

A Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), relativa ao trabalho noturno, promulgada pelo Decreto nº 5.005, de 2004, reconhece a natureza compensatória destas verbas em seus artigos 3 e 8.<sup>419</sup>

Nesta mesma linha de raciocínio, entendemos que resta evidente a natureza indenizatória do adicional noturno, onde se busca compensar financeiramente uma jornada de trabalho em horário impróprio ao trabalhador.

Saliente-se que, em sentido diametralmente oposto, a orientação atual do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, encontra-se firmada no sentido de os adicionais noturno e de periculosidade, por terem sido consideradas verbas de natureza remuneratória, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias.<sup>420</sup>

Não obstante a orientação firmada no STJ, ousamos dissentir das conclusões adotadas acerca da natureza jurídica dos adicionais, tanto no que diz respeito aos adicionais de insalubridade e de periculosidade, como no que se refere ao adicional noturno. Isto porque, ao nosso ver, tratam-se de indenizações compensatórias, que tem por finalidade precípua indenizar a nocividade causada pela situação a que o empregado é exposto ou submetido. O trabalho noturno e em local insalubre ou perigoso são situações que acarretam algum tipo de dano à saúde social, biológica ou mental do trabalhador e, por isso, ensejam o pagamento do adicional que funciona como indenização compensatória.

Conforme já distinguimos, tratam-se de parcelas indenizatórias denominadas *indenizações compensatórias*, que visam ao oferecimento de uma contrapartida diante da inviabilidade da reparação, da mesma forma que ocorre com indenização compensatória de que trata o art. 7º, I, da Constituição, que prevê ser direito dos trabalhadores ter a “relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos.”

---

<sup>419</sup> “Artigo 3. 1. Deverão ser adotadas, em benefício dos trabalhadores noturnos, as medidas específicas exigidas pela natureza do trabalho noturno, que abrangerão, no mínimo, aquelas mencionadas nos Artigos 4 a 10, a fim de proteger a sua saúde, ajudá-los a cumprirem com suas responsabilidades familiares e sociais, proporcionar aos mesmos possibilidades de melhoria na sua carreira e compensá-los de forma adequada. Essas medidas deverão também ser adotadas no âmbito da segurança e da proteção da maternidade, a favor de todos os trabalhadores que realizam trabalho noturno.(...) artigo 8. A compensação aos trabalhadores noturnos em termos de duração do trabalho, remuneração ou benefícios similares deverá reconhecer a natureza do trabalho noturno;”

<sup>420</sup> STJ, 1ª Seção, REsp 1358281/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 05/12/2014: “Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária”.

Considera-se **gorjeta** a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, bem como aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados. Distingue-se o salário da gorjeta, pois o primeiro é pago pelo empregador em função do contrato de trabalho e a segunda, pelo cliente. A circunstância do valor da gorjeta vir descontado diretamente na própria nota fiscal ou ser ela oferecida diretamente pelo cliente é irrelevante, pois basta para sua caracterização o fato de ser ela oriunda da prestação do serviço e ser oferecido por terceiro e não pelo empregador.<sup>421</sup>

A Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu artigo 457, dispõe: “Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.”

Em seguida, no § 3º do citado dispositivo legal esclarece-se que: “Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.”

O TST esclarece, por meio do Enunciado nº 354, que: “as gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado”.

Confira precedente do STJ acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre as gorjetas:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (ART. 22, I, LEI Nº 8.212/91). INCIDÊNCIA SOBRE PARCELA DE TAXA DE SERVIÇO (GORJETA) QUE FOI ATRIBUÍDA AO EMPREGADOR POR FORÇA DE ACORDO COLETIVO.

1. O Princípio da Legalidade é o fundamento das exações, participando desta natureza jurídica as contribuições previdenciárias.

2. A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, no seu artigo 22, dispõe que:

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

---

<sup>421</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 268.

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.

3. Deveras, a Súmula 354 do TST preconiza que "as gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado.

4. Consectariamente, a contribuição previdenciária incide sobre as gorjetas, tendo decidido com acerto o aresto que assentou:

(...)"<sup>422</sup>

O STF, ao apreciar a incidência do imposto sobre serviços – ISS, conclui que a gorjeta integra a remuneração do empregado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDENCIA SOBRE GORJETA COBRADA COMPULSORIAMENTE. ARTS. 21 DA CF E 457, PARAGRAFO 3. DA CLT.

I - A GORJETA, AINDA QUANDO COMPULSORIAMENTE COBRADA PELO ESTABELECIMENTO, INTEGRA A REMUNERAÇÃO DO EMPREGADO - SUJEITA, POR SUA VEZ, A TRIBUTAÇÃO FEDERAL (IR) E NÃO MUNICIPAL (ISS).

II - O SERVIÇO DE OFERECIMENTO DE HOSPEDAGEM, ALCANCAVEL PELO ISS, E PRESTADO PELO HOTEL, NÃO PODENDO A REMUNERAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS SER TRIBUTADA SE NÃO PRESTAM, ESTES, A ATIVIDADE ATINGIDA PELO TRIBUTO. RECURSO PROVIDO.<sup>423</sup>

Por certo, não obstante as gorjetas não integrarem o conceito estrito de salário, entendemos que o art. 457 e seu §3º, da CLT, de modo incontroverso estipulam que a gorjeta, cobrada pelo empregador na nota de serviço ou oferecida espontaneamente pelos clientes, possui natureza remuneratória. Portanto, dada a sua natureza remuneratória, há sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que esta é a base de incidência da exação.

No que é pertinente às **comissões**, o § 1º, do art. 457, da CLT dispõe explicitamente que: “Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. ”

<sup>422</sup> STJ, Primeira Turma, REsp 1005747, Relator para o acórdão: Ministro LUIZ FUX, DJe 16/10/2008.

<sup>423</sup> STF, RE 112040, Segunda Turma, Relator: Min. Francisco Rezek, DJ 02-12-1988.

Alice Monteiro de Barros, ao discorrer sobre a natureza jurídica das comissões, é peremptória ao afirmar que a doutrina é praticamente unânime no sentido de que as comissões são modalidade de salário pago por unidade de obra ou serviço.<sup>424</sup>

Ou seja, as comissões integram o salário, conforme disposto no § 1º do art. 457 da CLT. Trata-se de uma modalidade de salário habitualmente estipulada para os empregados no comércio. A remuneração dos representantes comerciais também se baseia em comissões, bem como a de outros trabalhadores, concedidas individualmente ao empregado como motivação para o bom desempenho de suas atividades, sendo fixadas, geralmente, em função da quantidade de unidades vendidas ou de serviços prestados como, por exemplo R\$ 10,00 por unidade vendida. As porcentagens, que são uma espécie de comissão, como o próprio nome indica, decorrem de um percentual sobre o valor de cada unidade comercializada ou de serviço executado, como, por exemplo, 2% sobre as vendas.<sup>425</sup>

Vólia Bomfim, ao conceituar comissão, deixa claro o seu caráter contraprestativo, com natureza salarial:

Conceituamos comissão como forma de contraprestação, exclusiva ou não, que leva em conta o resultado ou o desempenho dos trabalhadores que exercem serviços vinculados à sua produção ou à do grupo, como é o caso dos vendedores (de balcão, viajantes ou praticistas) e atividades afins. É, portanto, a percentagem ajustada sobre o valor do serviço ou do negócio. A natureza jurídica da comissão é de salário pago por unidade de obra (sinônimo de produção).<sup>426</sup>

Portanto, considerando que as comissões tratam-se de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços decorrentes do contrato de trabalho e não há como se negar o caráter remuneratório desta verba, conseqüentemente, no nosso entender, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias.

Os **prêmios** são vinculados a comportamentos e resultados de ordem pessoal do trabalhador ou de um grupo de trabalhadores, podendo ser individuais ou coletivos, conforme seja fixado para cada trabalhador individual ou globalmente considerado, em função do trabalho de uma multiplicidade ou de um grupo de trabalhadores, como por exemplo de um determinado departamento da empresa.<sup>427</sup>

---

<sup>424</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 601.

<sup>425</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 264.

<sup>426</sup> BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 847.

<sup>427</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 841.

Amauri Mascaro do Nascimento ao mesmo tempo em que esclarece que os prêmios podem resultar da lei, dos contratos individuais, das convenções coletivas, dos regulamentos de empresas, enfim, das normas jurídicas no sentido amplo, enumera as seguintes modalidades de prêmio com as causas correspondentes:

quanto à causa: a) prêmios de produção, quando a causa do seu pagamento é determinada produção a ser atingida; b) prêmios de assiduidade, tendo como causa a frequência do empregado e como fim o estímulo à sua presença constante; c) prêmios de economia, pela economia de gastos que o empregado consegue; d) prêmios de antiguidade, também denominados adicionais de antiguidade ou gratificações de antiguidade, pelo tempo de serviço que o empregado atingir na empresa;<sup>428</sup>

Difere da gratificação no ponto em que depende de apreciação subjetiva do empregador, em consideração à diligência especial do empregado, que podem resultar da produtividade do empregado, ou outros fatores de ordem pessoal deste.

Vale a pena novamente mencionar o § 1º, do art. 457, da CLT, para salientar que o referido dispositivo legal, ao enumerar as diversas formas de salário, não faz referência aos prêmios: “Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. ”

A natureza jurídica das parcelas pagas a título de prêmio, se remuneratória ou não remuneratória, é deveras enfrentada pela doutrina trabalhista. Sendo certa a tendência de se considerar como sendo integrante da remuneração, desse que o prêmio seja pago com habitualidade.<sup>429</sup>

Os prêmios têm a finalidade de recompensar, estimular, agradar, presentear o empregado. É instituído em caráter de liberalidade para uma situação especial, não obrigando o empregador a repeti-lo *ad futurum*, salvo ajuste em contrário. Não têm natureza salarial, porque a prestação é eventual, esporádica, condicional e limitada. Entretanto, se o prêmio for pago mensalmente, isto é, de forma habitual ou periódica, terá natureza salarial, pois será verdadeira gratificação, descaracterizando-o como prêmio.<sup>430</sup>

Em igual sentido posicionou-se Wagner Balera, citando Valentim Carrion:

O “prêmio-troféu, não se integra na remuneração; o habitual sim. O mesmo se diga dos abonos.

---

<sup>428</sup> *Ibidem*, p. 841-842.

<sup>429</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 771.

<sup>430</sup> BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 853.

Da lição transcrita, denota-se a necessidade de existência da habitualidade do pagamento do prêmio e a exata tipificação da habitualidade é necessária para a configuração do caráter salarial do mesmo. A habitualidade, como é sabido, se traduz na ocorrência repetida de certo evento ao longo do tempo.<sup>431</sup>

O STF, em sua súmula nº 209, consagrou que a natureza remuneratória do prêmio está condicionada ao seu pagamento com habitualidade:

O salário-produção, como outras modalidades de salário-prêmio, é devido, desde que verificada a condição a que estiver subordinado e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade.

O STJ também tem se posicionado no sentido de que a definição acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre os prêmios deve levar em consideração a habitualidade com a qual é concedido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS PAGOS DE FORMA EVENTUAL E SOB O SALÁRIO FAMÍLIA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre: gratificações, prêmios e salário família.

2. A fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e prêmios é necessário verificar a sua habitualidade. Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atraí a incidência da contribuição previdenciária. A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que "as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário". Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastado a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, "e", 7 da Lei nº 8.212/91.<sup>432</sup>

Neste mesmo sentido, colaciono acórdão do CARF:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. PRÊMIO FILHO E PRÊMIO CASAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de "prêmio filho" e "prêmio casamento" não se amoldam ao conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição

<sup>431</sup> BALERA, Wagner. *O marketing de incentivo e as contribuições sociais*. In *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008, p. 115.

<sup>432</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 1275695/ES, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 31/08/2015.

previdenciária, por se tratarem de pagamentos eventuais e que não se caracterizam como contraprestação ao trabalho.<sup>433</sup>

Portanto, há de se concluir que somente se pagos com habitualidade os prêmios integrarão a remuneração e, conseqüentemente, sujeitar-se-ão à incidência de contribuições previdenciárias. Isto porque, conforme já assentado, a textualidade do conjunto normativo é claríssima no sentido de que a base de cálculo para incidência da contribuição previdenciárias somente deve considerar os ganhos habituais.

A **ajuda de custo** e as **diárias**, são parcelas de natureza nitidamente ressarcitórias, ou seja, visam a cobertura de despesas realizadas pelo empregado em favor do empregador, que em verdade, constituem mera operação contábil de crédito e débito, que não aumenta em nada o patrimônio do trabalhador. Aliás, a lei trabalhista disciplina que a ajuda de custo, bem como as diárias para viagem que não excedam 50 % do salário percebido pelo empregado não se incluem nos salários.<sup>434</sup>

A **ajuda de custo** é uma parcela de natureza nitidamente ressarcitória, que visa à cobertura de despesas do empregado no instante em que ele se fixa em um novo território, por necessidade do empregador, independentemente do percentual em relação ao salário, pois a parte final do art. 457, § 2º, da CLT refere-se apenas às diárias.<sup>435</sup>

Especificamente quanto a ajuda de custo o art. 28, § 9º, “g”, da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que esta verba somente não integrará a remuneração se paga em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT.<sup>436</sup>

O art. 470 da CLT estabelece que as despesas da transferência do empregado devem correr por conta do empregador. Trata-se, pois, de modalidade específica de ajuda de custo, em razão de transferência do empregado (art. 469 da CLT), sem natureza salarial, como já mencionado. No entanto, podem existir outras modalidades de ajuda de custo, pagas pelo

---

<sup>433</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.964, relator: Conselheiro Cleberson Alex Friess, relator para o acórdão: Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, julgado em 09/12/2015.

<sup>434</sup> Art. 457, § 2º da CLT: “Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1953)”

<sup>435</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 542.

<sup>436</sup> Art. 470, da CLT: “As despesas resultantes da transferência correrão por conta do empregador. (Redação dada pela Lei nº 6.203, de 1975)”

empregador não com o caráter de contraprestação de serviços prestados, mas sim como ressarcimento de despesas.<sup>437</sup>

Note-se que o art. 457, § 1º da CLT informa que integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador, mas não se refere expressamente as ajudas de custo. Já se poderia concluir, por aí, que as ajudas de custo não integram o salário em hipótese nenhuma. O art. 457, § 2º da CLT vem a corroborar essa assertiva, ao mencionar que não se incluem no salário as ajudas de custo, que são importâncias pagas pelo empregador ao empregado com o objetivo de proporcionar condições para a execução do serviço, não se tratando, porém, de valores pagos pela contraprestação dos serviços.<sup>438</sup>

Realmente, em um primeiro momento, a ideia da ajuda de custo era para ressarcir o empregado com de despesas com locomoção para local diverso daquele que era seu domicílio, que poderia enquadrar-se nas despesas resultantes da transferência do empregado, que ficam a cargo do empregador (art. 470 da CLT). Entretanto, nos parece que o sentido da expressão “ajuda de custo” deve ser o mais abrangente possível, incluindo as despesas de alimentação e de locomoção como em relação aos empregados que prestam serviços externos (vendedores, motoristas, cobradores, propagandistas), como ocorre, por exemplo, na hipótese prevista no art. 239, § 2º, da CLT, ao dispor que o pessoal da equipagem de trens tem direito a ajuda de custo destinada a atender as despesas com alimentação, viagem e hospedagem no destino desde que a empresa não concedesse tais vantagens. Nessa hipótese, a ajuda de custo visa ressarcir as despesas do empregado com aquelas contingências, e não exclusivamente as despesas de transferência do empregado, conforme previsto no art. 28, § 9º, “d”, da Lei nº 8.212, de 1991.<sup>439</sup>

Neste sentido, precedente do STJ que adota conceitualmente a ajuda de custo como sendo, no seu sentido amplo, uma forma de ressarcimento pelo empregador ao empregado que efetua alguma despesa em seu favor, que não possua caráter habitual, sob pena de descaracterizar a parcela a ser reconhecida como ajuda de custo:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AJUDA DE CUSTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

---

<sup>437</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.369.

<sup>438</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 263.

<sup>439</sup> *Ibidem*.

1. A doutrina discorre sobre o conceito de ajuda de custo, afirmando que, por natureza, possui caráter indenizatório e eventual, sendo, portanto, uma retribuição dada pelo empregador ao empregado que efetua alguma despesa em seu favor.
2. O regime de previdência social pressupõe, para que determinada verba seja considerada para fins de contribuição previdenciária, que essa possua natureza salarial.
3. A orientação jurisprudencial desta Corte assentou-se no sentido de que a ajuda de custo somente deixará de integrar o salário-de-contribuição quando possuir natureza meramente indenizatória e eventual. Ao reverso, quando for paga com habitualidade, terá caráter salarial e, portanto, estará sujeita à incidência da contribuição previdenciária.<sup>440</sup>

Acerca das **diárias**, Sérgio Pinto Martins leciona que:

Diárias são o pagamento feito ao empregado para indenizar despesas com o deslocamento, hospedagem ou pousada e alimentação e sua manutenção quando precisa viajar para executar as determinações do empregador. São, portanto, pagamentos ligados diretamente a viagem feita pelo empregado para a prestação dos serviços ao empregador, decorrentes da mobilidade do empregado.<sup>441</sup>

Quanto as diárias, da mesma forma em que dispõe a lei trabalhista, que em seu art. 458, §2º, disciplina que as diárias para viagem que não excedam 50 % do salário percebido pelo empregado não se incluem nos salários, a Lei nº 8.212, de 1991 prevê, em seu art. 28, § 9º, “h”, que as diárias para viagem não integram a remuneração, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal. Prevê, ainda, em seu art. 28, § 8º, “a”, que as diárias pagas integrarão a remuneração pelo valor total quando excederem a 50% da remuneração mensal do trabalhador.

Estes dispositivos podem gerar equivocada ideia, no sentido de que as diárias, pelo simples fato de excederem cinquenta por cento do salário, devem ser sempre integradas à remuneração, como se tivessem natureza remuneratória. Em verdade, na lição de Luciano Martinez, ao ultrapassar o patamar de 50% da remuneração do trabalhador, surge a presunção relativa no sentido de que as diárias serão tidas como remuneração:

O mencionado § 2º do art. 457 da CLT, na verdade, criou uma presunção no sentido de que, não existindo provas indicativas de que foram utilizadas para cobrir despesas havidas em virtude do deslocamento a serviço do empregador, as “diárias” excedentes de cinquenta por cento do salário serão entendidas como verdadeira remuneração. Raciocínio inverso é processado com “diárias” não excedentes de cinquenta por cento do salário. Elas serão consideradas

---

<sup>440</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 443.689/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, DJ 09/05/2005.

<sup>441</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Idem, p. 266.

como verbas ressarcitórias, por presunção, ainda que não existam elementos indicativos de deslocamento em favor do empregador.<sup>442</sup>

Apesar do mencionado percentual fixado na lei trabalhista e na lei previdenciária, para que as diárias não sejam parcelas integrantes da remuneração, pode-se entender que o ressarcimento de despesas da viagem feitas pelo empregado a serviço, pelo empregador, não apresenta natureza remuneratória, justamente por se tratar de reembolso do gasto em questão, o que afasta, neste caso especial, a necessidade de observar o limite de 50%, vez que elidida, pela prestação de contas, a presunção relativa no sentido de que as diárias que ultrapassem este percentual passam a ter natureza remuneratória.

A Instrução Normativa nº 8 da Secretaria Nacional do Trabalho, de 1991, levando em consideração o critério objetivo do art. 457, § 2º, da CLT e que a prática de concessão de diárias de viagem varia de empresa para empresa, ora constituindo um valor predeterminado para o empregado fazer face a todos os gastos com o deslocamento, ora assumindo a característica de reembolso efetivo das despesas incorridas pelo empregado, dispõe que possuirá natureza salarial as diárias que excederem 50% do salário no mês respectivo, somente quando não sujeitas a prestação de contas, ou seja, não serão consideradas de natureza salarial as diárias de viagem quando sujeitas a prestação de contas, mesmo se o total dos gastos efetivamente incorridos exceder a 50% do salário do empregado.<sup>443</sup>

Dentro deste contexto, o Departamento de Fiscalização do Trabalho expediu o Ato Declaratório nº 4, de 2002, que aprovou o Precedente Administrativo nº 50, segundo o qual é ônus do empregador afastar a presunção de que as diárias de viagem que excedam a 50% do salário do empregado têm natureza salarial, pela comprovação de que o empregado presta contas de suas despesas, recebendo os valores a título de ressarcimento, nos seguintes termos:

**REMUNERAÇÃO. DIÁRIAS DE VIAGEM QUE EXCEDEM 50% DO SALÁRIO. NATUREZA JURÍDICA. É ônus do empregador afastar a presunção de que as diárias de viagem que excedam a 50% do salário do**

---

<sup>442</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 542 – 543.

<sup>443</sup> Art. 1º e parágrafo único da Instrução Normativa nº 8 da Secretaria Nacional do Trabalho, de 1991: “Art. 1º Consideram-se como de natureza salarial as diárias de viagem quando, não sujeitas a prestação de contas, excederem a 50% (cinquenta por cento) do salário mensal do empregado, no mês em que forem pagas. Parágrafo único. Não serão consideradas de natureza salarial as diárias de viagem quando sujeitas a prestação de contas, mesmo se o total dos gastos efetivamente incorridos exceder a 50% (cinquenta por cento) do salário do empregado, no mês respectivo.”

empregado têm natureza salarial, pela comprovação de que o empregado presta contas de suas despesas, recebendo os valores a título de ressarcimento.

REFERÊNCIA NORMATIVA: Art. 457, § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT e Instrução Normativa nº 8, de 1º de novembro de 1991.

Por certo, há de se levar em conta que o referido critério objetivo, estabelecido tanto na lei trabalhista como na lei previdenciária, destina-se a evitar que sob disfarce de pagamento de diárias, viessem a ocorrer pagamentos de salários simulados em diárias, situação que não se configura quando o sistema adotado pela empresa de ressarcimento dos gastos efetivos.

Ademais, a Advocacia Geral da União, por intermédio do Parecer nº AC – 052, aprovado pelo Presidente da República, assentou orientação no sentido de que as diárias pagas aos servidores federais ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão, embora sujeitos ao RGPS, independentemente de possuírem valor superior a 50% da remuneração mensal do beneficiário, não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, justamente por considerar que as referidas diárias não possuem natureza remuneratória, ainda que superiores a 50% de sua remuneração mensal.

Destarte, consideramos que as diárias de viagem são verbas de natureza ressarcitória que se destinam exclusivamente à cobertura das despesas havidas em virtude do deslocamento do empregado a serviço do empregador, independentemente da proporção que tenham em relação ao salário.

### 3.2 Salário maternidade e salário paternidade

O **salário maternidade** pago à segurada empregada é base de cálculo para as contribuições previdenciárias, consoante teor do que dispõe o § 2º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991: “§ 2º - O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição”.<sup>444 445</sup>

<sup>444</sup> Art. 71 da Lei nº 8.213, 1991: 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. (Redação dada pela Lei nº 10.710, de 5.8.2003).

<sup>445</sup> A Lei nº 11.770, de 2008, que criou o Projeto de Empresa Cidadã, passou a possibilitar a prorrogação da licença-maternidade em 60 dias. No projeto de lei encaminhado para a sanção presidencial havia a previsão de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias das importâncias “recebidas a título de prorrogação da licença-maternidade, no âmbito do Programa Empresa Cidadã, sem prejuízo da contagem do tempo de contribuição da segurada”, que foi objeto de veto pelas seguintes razões: “A alínea ‘e’ do § 9º do art. 28 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, enumera, de forma exaustiva, as importâncias que não integram o salário-de-contribuição, que é a base de cálculo para a contribuição previdenciária. Ao incluir valores recebidos a título de prorrogação da licença-maternidade neste rol, o art. 6º do Projeto de Lei concede isenção tanto da contribuição previdenciária referente à cota da empresa quanto à contribuição previdenciária devida pela segurada. Note-se que, no referido dispositivo a alínea ‘a’ dispõe que não integram o salário-de-contribuição os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o benefício relativo ao salário-maternidade. Significa dizer que o valor relativo a este benefício

Comentando o referido benefício, o professor Segadas Viana noticia que a conquista do salário-maternidade somente se operou com a edição do Decreto n. 21.417-A, de 17/5/1932.<sup>446</sup>

Inicialmente, no Brasil, o ônus salário-maternidade era do empregador, circunstância que revelava seu caráter salarial, constituindo obrigação trabalhista, passando à Previdência Social, seguindo tendência mundial, por sugestão da OIT, com a edição da Lei nº 6.136, de 1974. Desde então, passou a ser pago como benefício previdenciário, desonerando o empregador de pagar o salário da empregada gestante no período em que lhe é garantido o afastamento do trabalho.<sup>447</sup>

O fato de ser custeado pelos cofres da autarquia previdenciária, porém, não eximiu o empregador da obrigação tributária relativamente à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, incluindo, na respectiva base de cálculo, o salário-maternidade auferido por suas empregadas.

O STJ, em julgamento processado nos termos do art. 543-C do CPC, de 1973, firmou a compreensão no sentido de que os salários maternidade têm natureza salarial, devendo sobre eles incidir a contribuição previdenciária:

### 1.3 Salário maternidade.

O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos do art. 3º da Lei 8.212/91, "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". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária

---

integra o salário-de-contribuição, ou seja, é base de cálculo para a contribuição previdenciária. Dessa forma, se nos 120 dias de licença gestante, quando é devido à segurada o salário-maternidade, há a incidência de contribuição previdenciária, seria contraditório a não incidência dessa contribuição sobre os valores referentes à prorrogação da licença, que tem as mesmas características do salário-maternidade devido nos primeiros 120 dias de licença. Cabe ainda ressaltar a natureza especial da contribuição previdenciária e a necessidade de preservação do equilíbrio financeiro e atuarial da Previdência Social, conforme disposto nos arts. 167, XI e 201 Constituição Federal."

<sup>446</sup> VIANA, Segadas. *Instituições de Direito do Trabalho*. 7 ed. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos, 1978, vol. II, p. 667.

<sup>447</sup> CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; e LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 8. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007, p. 542.

sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal.

Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5º, I). O art. 7º, XX, da CF/88 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa.

A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 886.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp 1.115.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag 1.424.039/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.040.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp 1.107.898/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 17.3.2010.<sup>448</sup>

Entretanto, apesar da superação da questão por parte do STJ, tendo em vista o julgado ter-se dado com procedimento previsto para os recursos repetitivos, perfilho-me ao entendimento vencido, exarado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que se manifestou no sentido de que não é cabível a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade. Isso porque tal verba possui clara natureza de benefício, a cargo e ônus da previdência social, não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o artigo 22, I da Lei 8.212, de 1991. O salário maternidade, independentemente do título que lhe é conferido legalmente, não tem caráter retributivo, pois não há efetiva prestação de serviço pela trabalhadora. Outrossim, a cobrança de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à prática discriminatória em relação ao trabalho da mulher.

---

<sup>448</sup> STJ, 1ª Seção, REsp 1230957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/03/2014.

No mesmo julgado, o STJ concluiu, também, pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o denominado **salário paternidade**, por considerá-lo uma licença remunerada constitucionalmente prevista, de natureza remuneratória:

#### 1.4 Salário paternidade.

O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários" (AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.11.2009).

Saliente-se que o salário paternidade objeto do julgado do STJ trata-se da licença paternidade assegurada aos trabalhadores, urbanos e rurais, pela Constituição, que por força do art. 10, § 1º do ADCT, foi fixado em cinco dias até que haja disciplina legal.<sup>449 450</sup>

Anteriormente, por força do que já dispunha o art. 473, III, da CLT, já era assegurado ao trabalhador empregado, sem prejuízo do salário, deixar de comparecer ao trabalho por um dia, em caso de nascimento de filho no decorrer da primeira semana.<sup>451</sup>

Em suma, o salário paternidade, apreciado pelo STJ, refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho.<sup>452</sup>

O referido salário paternidade não se confunde com o salário paternidade decorrente de adoção, ou ainda, com aquele é concedido ao cônjuge ou companheiro sobrevivente, no caso de falecimento da segurada que fizer jus ao salário maternidade, que possuem a mesma natureza jurídica do salário maternidade, vez que a Lei tratou, tão-somente, de assegurar o direito à

<sup>449</sup> Art. 7º, XIX da CRFB: "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)XIX - licença-paternidade, nos termos fixados em lei;"

<sup>450</sup> Art. 10, § 1º do ADCT: "até que a lei venha a disciplinar o disposto no art. 7º, XIX, da Constituição, o prazo da licença-paternidade a que se refere o inciso é de cinco dias"

<sup>451</sup> Art. 473, III da CLT: "Art. 473 - O empregado poderá deixar de comparecer ao serviço sem prejuízo do salário: (...)III - por um dia, em caso de nascimento de filho no decorrer da primeira semana;"

<sup>452</sup> A Lei nº 11.770, de 2008, que criou o Programa Empresa Cidadã, com alterações promovidas pela Lei nº 13.257, de 2016, passou a prever a possibilidade de a licença-paternidade ser prorrogada por 15 dias.

licença paternidade e ao salário paternidade, nos mesmos moldes do concedido à mulher, no caso de adoção e no caso de falecimento precoce da mãe.<sup>453 454</sup>

Quanto à sua natureza jurídica, entendo que o salário maternidade não se enquadra na regra-matriz constitucionalmente prevista para a incidência de contribuições previdenciárias, eis que o pagamento não é decorrente “da 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”, conforme atual redação constitucional, tampouco, decorrente da “folha de salários”, conforme redação original da Constituição, vigente à época da edição da Lei nº 8.212, de 1991.

Em verdade, trata-se de benefício previdenciário, cujo ônus é arcado pelo regime geral da previdência social. Por óbvio, não pode a lei ordinária afastar a sua natureza jurídica, de benefício previdenciário, para sobre ele fazer incidir contribuições previdenciárias.

Esta questão, inclusive, encontra-se submetida ao STF, com repercussão geral reconhecida, em recurso extraordinário em que se discute à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração.

EMENTA: SALÁRIO-MATERNIDADE - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA - ART. 28, § 2º, I da LEI 8.212/1991 - NOVA FONTE DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL - VIOLAÇÃO DOS ARTS. 195, CAPUT E § 4º E 154, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.<sup>455</sup>

Entendemos que existe inadequação do salário maternidade, que é benefício previdenciário, ao conceito de verba decorrente da folha de salários, conforme exigia o art. 195, I, da Constituição em sua redação original, ou até mesmo, ao conceito de rendimento do trabalho, este mais abrangente e previsto na atual redação constitucional (art. 195, I, “a”), a instituição de contribuição previdenciária sobre este benefício somente poderia ser instituída por lei complementar, conforme disciplina contida no art. 195, § 4º, da Constituição, que prevê

---

<sup>453</sup> Art. 71-A da Lei nº 8.213, de 1991 (com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013: “Art. 71-A. Ao segurado ou 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.”

<sup>454</sup> Art. 71-B da Lei nº 8.213, de 1991 (incluído pela Lei nº 12.873, de 2013: “Art. 71-B. No caso de falecimento da segurada ou segurado que fizer jus ao recebimento do salário-maternidade, o benefício será pago, por todo o período ou pelo tempo restante a que teria direito, ao cônjuge ou companheiro sobrevivente que tenha a qualidade de segurado, exceto no caso do falecimento do filho ou de seu abandono, observadas as normas aplicáveis ao salário-maternidade.”

<sup>455</sup> STF, RE 576967 RG, Relator: Min. Joaquim Barbosa, DJe 27/06/2008.

a possibilidade de lei complementar instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

### 3.3 Aviso prévio indenizado

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Por seu turno, a Constituição assegura aos trabalhadores o direito ao aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, por período não inferior a 30 dias.<sup>456 457</sup>

A finalidade precípua do aviso prévio é impedir que as partes sejam pegas de surpresa com a ruptura brusca do contrato de trabalho por prazo indeterminado, propiciando ao empregado pré-avisado a procura de um novo emprego para prover sua subsistência e ao empregador pré-avisado a substituição do empregado que pretende se desligar, evitando o decréscimo da produção.<sup>458</sup>

Hodiernamente os prazos para a concessão do aviso prévio encontram-se disciplinados pela Lei nº 12.506, de 2011, estabelecendo que será concedido por 30 dias aos empregados com até um ano de empresa, acrescidos 3 dias por ano de serviço prestado na mesma empresa, até o máximo de 60 dias, perfazendo um total de até 90 dias.

A CLT prevê dois tipos de aviso prévio, classificados segundo a modalidade de cumprimento do seu prazo, se mediante labor ou não, sendo que neste último caso o torna indenizado. Daí a distinção entre *aviso prévio trabalhado* e *aviso prévio indenizado*. O *aviso prévio indenizado* corresponde àquele que por não ser cumprido mediante labor pelo empregado, é pago em espécie. Trata-se de opção do empregador, normalmente adotada com o fito de evitar desgastes de relacionamento entre empregador e emprego, que podem surgir após a comunicação empresarial sobre a ruptura do contrato de trabalho.<sup>459</sup>

No aviso prévio trabalhado, tratado no *caput* do art. 487 da CLT, o empregado continua prestando seus serviços, podendo afastar-se do trabalho diariamente por duas horas, durante o lapso de tempo do aviso prévio, ou alternativamente, uma redução de qualquer trabalho nos

---

<sup>456</sup> Art. 487 da CLT: “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: ”

<sup>457</sup> Art. 7º, XXI da CRFB: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;”

<sup>458</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 755.

<sup>459</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 1197-1198.

últimos 7 dias do aviso prévio. A natureza jurídica dos valores percebidos durante o aviso prévio trabalhado é nitidamente remuneratória.<sup>460</sup>

Quanto ao aviso prévio indenizado, o art. 487, § 1º, da CLT estabelece que: “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.”

Em sua redação original o art. 28, § 9º, “e”, da Lei nº 8.212, de 1991, dispunha que a importância recebida a título de aviso prévio indenizado não integravam o salário de contribuição, e conseqüentemente, a remuneração. Esta previsão veio a ser suprimida pela Lei nº 9.528, de 1997, fruto da conversão da MP nº 1.596-14, de 1997.<sup>461</sup>

Não obstante tal alteração legislativa, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, continuava a dispor, em seu art. 214, § 9º, “f”, que o aviso prévio indenizado não integrava o salário de contribuição, e conseqüentemente, a remuneração. Esta situação somente foi alterada com a edição do Decreto nº 6.727, de 2009, que expressamente revogou o aludido dispositivo regulamentar.

Eis que, então, encontra-se estabelecida a controvérsia acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos pelas empresas aos empregados a título de aviso prévio indenizado.

Ante a supressão dos referidos dispositivos de lei e de regulamento, a tendência do fisco é considerar que é legítima a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, ante a ausência de regra expressa excluindo esta parcela da incidência de contribuições previdenciárias, com amparo no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece as verbas que, "exclusivamente", não integram o salário de contribuição, e conseqüentemente a remuneração. Sustenta que tal dispositivo deve ser interpretado de forma restritiva, de modo que todos os ganhos auferidos pelo trabalhador integram o salário de contribuição, excepcionados apenas os casos legalmente previstos.

Diferentemente do entendimento do fisco, leciona Wladimir Novaes Martinez:

---

<sup>460</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 377.

<sup>461</sup> Art. 28, § 9º, “e”, da Lei nº 8.212, de 1991 (redação original): “§ 9º Não integram o salário-de-contribuição: (...) e) a importância recebida a título de aviso prévio indenizado, férias indenizadas, indenização por tempo de serviço e indenização a que se refere o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;”

O caput de um artigo - norma geral – pode ser quebrado pela norma especial, constante de inciso ou alínea abaixo dele postada e, então, não há dúvidas quanto a todas as letras do § 9º. Trata-se de disposição comissiva. Entretanto, por omissão, ou pelo raciocínio *contrário sensu*, nem sempre a conclusão é possível. Ausente da enorme lista, comporta interpretação e será preciso recorrer ao *caput*, onde o aviso prévio indenizado não tem abrigo. Quer dizer, embora não faça parte do § 9º (relação de valores não integrantes do salário-de-contribuição) necessariamente não está sujeito à exação securitária.<sup>462</sup>

Nesta mesma linha, lecionam Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino:

Elucidando o questionamento é preciso demonstrar que a Lei 8.212/91 traz implícita a impossibilidade de aviso prévio indenizado ser incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária, uma vez que o inciso I, do artigo 28 em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, **destinados a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. Desta forma, para ser considerado salário-de-contribuição, é necessário que o valor recebido seja destinado a retribuir o trabalho, o que, de fato, não ocorre com a indenização do aviso prévio.<sup>463</sup>

Insta salientar que o Tribunal Superior do Trabalho – TST reconhece que o aviso prévio indenizado está sujeito a contribuição para o FGTS. Até mesmo porque o texto do art. 487, § 1º, da CLT, garante sempre a integração do período do aviso prévio indenizado no tempo de serviço. Dentro deste contexto, foi enunciada a Súmula nº 305 do TST: “O pagamento relativo ao período de aviso prévio, trabalhado ou não, está sujeito a contribuição para o FGTS.”

Por outro lado, o próprio TST, ao apreciar a execução de contribuições previdenciárias, firmou entendimento dominante pela não incidência destas contribuições sobre o aviso prévio indenizado:

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Discute-se nos autos a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado. Esta Corte firmou o entendimento dominante no sentido de a parcela em discussão ter natureza indenizatória e tal situação jurídica não restou alterada com a modificação operada na redação do art. 28, § 9º, da Lei

<sup>462</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 380.

<sup>463</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 133–134.

nº 8.212/1991 e com a revogação do art. 214, § 9º, V, "f", do Decreto n.º 3.048/1999. Precedentes.<sup>464</sup>

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROVIMENTO.** O aviso prévio indenizado consiste em uma retribuição não resultante de um trabalho realizado ou de tempo à disposição do empregador, em face do rompimento antecipado do contrato de trabalho. O efeito de projeção do tempo de serviço inerente ao aviso prévio, em quaisquer de suas modalidades, não desvirtua a natureza jurídica quando retribuído de forma indenizada. Não há como se dar a interpretação à exclusão da alínea f do inciso V, §9º do art. 214 do Regulamento da Previdência, por força da edição do Decreto 6727/2009, no sentido de ser possível, a partir daí, se proceder ao recolhimento da contribuição previdenciária em relação à parcela que, por sua natureza não salarial, e sim indenizatória, não comporta recolhimento previdenciário, por expressa disposição constitucional - art. 195, I, a, da CF. Recurso de revista conhecido e provido.<sup>465</sup>

Entretanto, outra vertente jurisprudencial, ainda no âmbito da justiça trabalhista, conclui pela incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado a partir da publicação do Decreto nº 6.727/09, de 2009, que o suprimiu do rol das parcelas que não integram a base de cálculo do salário de contribuição, nos termos da Súmula nº 50 do Tribunal Regional do Trabalho – TRT da 3ª Região:

**AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

Incide contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio indenizado concedido após a publicação do Decreto 6.727/09, de 12.01.2009, que o suprimiu do rol das parcelas que não integram a base de cálculo do salário de contribuição (art. 214, § 9º, V, “f”, do Decreto 3.048/99).

Em sede de recursos repetitivos, o STJ considerou ser irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de exclusão da incidência de contribuições previdenciárias do aviso prévio indenizado, por não possuir natureza remuneratória:

**2.2 Aviso prévio indenizado.**

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso

<sup>464</sup> TST, 5ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 1410-81.2010.5.04.0010, Relator: Min. Emmanoel Pereira, publicado em 11/02/2015.

<sup>465</sup> TST, 6ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 165-25.2011.5.04.0002, Relator: Min. Aloysio Corrêa da Veiga, publicado em 23/04/2014.

prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.<sup>466</sup>

Por relevante, transcreve-se a lição de Amauri Mascaro Nascimento, mencionada pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu voto:

Assim, aviso prévio é ato que necessariamente deve ser praticado pela parte do contrato de trabalho que deseja rescindir o vínculo jurídico, e consiste numa manifestação desse propósito, mas também é denominado aviso prévio o prazo remanescente da relação de emprego a ser observado pelas partes até o término da sua duração, como, ainda, aviso prévio é o modo pelo qual é denominada uma indenização substitutiva paga em alguns casos à falta do cumprimento em tempo desse prazo.

(...)

### **8. Indenização**

Quando a ruptura do contrato de trabalho é de iniciativa imotivada do empregador, o empregado tem direito a reparações pela perda do emprego com uma indenização.

As teorias que fundamentam o direito do empregado à indenização são três: a teoria do *abuso de direito*, a teoria do *crédito* e a teoria do *risco*.

Para a teoria do abuso de direito, criada pela jurisprudência francesa e com base no Código Civil, quem rescinde o contrato só por tal motivo comete uma falta, salvo se houver justo motivo, daí o direito à indenização daquele que não causou a ruptura do vínculo jurídico.

Segundo a teoria do crédito, de origem italiana, o empregado ao prestar sucessivamente serviços ao empregador vai acumulando um crédito sob a forma de indenização a ser paga por ocasião da rescisão contratual.

<sup>466</sup> STJ, Primeira Seção, REsp 1230957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 18/03/2014.

De acordo com a teoria do risco, tudo quanto cabe indagar de modo geral é a quem devem caber os riscos da rescisão, se ao empregado, caso em que suportará os efeitos do seu comportamento, não tendo direito à indenização; se ao empregador, hipótese na qual terá de ressarcir o trabalhador, indenizando-o; ou a ambos, com o que deve ser repartido o ônus entre empregado e empregador.<sup>467</sup>

Em sede administrativa, o CARF também tem reconhecido a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado:

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O aviso prévio indenizado tem como função reparar o trabalhador por não ter sido alertado de sua dispensa e não de remunerá-lo pelo tempo que ficou a disposição do empregador, sendo indevida a incidência da contribuição previdenciária.<sup>468</sup>

Destarte, nos alinhamos com o entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante, no sentido de considerar o aviso prévio indenizado incólume a incidência de contribuições previdenciárias, ante a sua natureza jurídica, nitidamente indenizatória.

### 3.4 Bônus de contratação (*hiring bonus*) e bônus de retenção (*retainer fee*)

Diante de um cenário pautado pela escassez de profissionais altamente qualificados e pela crescente competitividade entre as empresas por estes profissionais, as empresas têm adotado diversos instrumentos tanto para a atração de profissionais qualificados, como para a manutenção destes. Exemplos destes instrumentos são os denominados bônus de contratação (*hiring bonus*) e bônus de retenção (*retainer fee*). Salientando que, no âmbito tributário, estas figuras adotadas pelas empresas para a atrair e manter profissionais de elevada qualificação, têm gerado grandes controvérsias acerca da sujeição destas verbas à incidência de contribuições previdenciárias, principalmente, pelo fato de consubstanciarem ganhos financeiros a estes trabalhadores.<sup>469</sup>

O **bônus de contratação** ou *hiring bonus* consiste no pagamento de determinada verba por parte da empresa para profissional qualificado, antes do início da prestação dos serviços, objetivando a sua efetiva contratação. Este pagamento visa, além de incentivar o profissional a

<sup>467</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1163 e 1169-1170.

<sup>468</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-03.569, relator: Conselheiro Thiago Tabora Simões, julgado em 15/05/2013.

<sup>469</sup> DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. *Análise da incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos obtidos pelos trabalhadores em decorrência de stock option plan, hiring bonus, bônus de retenção e indenização por quarentena*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, p. 193.

decidir por deixar a empresa com a qual mantém vínculo de trabalho, indenizá-lo por parcelas que teria direito se não rompesse seu vínculo de trabalho vigente, tais como as parcelas rescisórias asseguradas aos empregados demitidos sem justa causa.

As empresas ao concederem o bônus de contratação buscam, frequentemente, profissionais com vasta experiência profissional e sólida formação acadêmica, com perfil ainda escasso no mercado trabalho, gerando desequilíbrio entre a oferta e a procura, valorizando, assim, dos melhores qualificados. A prática de ofertar bônus de contratação encontra-se cada vez mais intensificada no mercado de trabalho, a par da ausência de regulamentação normativa específica.

Com natureza semelhante, especificamente voltada para contratos de atletas profissionais, a Lei nº 6.354, de 1976, revogada posteriormente pela Lei nº 12.395, de 2011, tratava da concessão de importância pela assinatura dos contratos regulados pela referida lei, importâncias estas denominadas “luvas”, nos seguintes termos: “Entende-se por luvas a importância paga pelo empregador ao atleta, na forma do que for convencionado, pela assinatura do contrato.”<sup>470</sup>

Assim sendo, sob a égide da Lei nº 6.354, de 1976, a doutrina posicionava-se no sentido de reconhecer o caráter remuneratório das importâncias concedidas a título de “luvas”, conforme esclarece Luciano Martinez:

As luvas, na forma prevista nos arts. 3º, III, e 12 da Lei n. 6.354/7672, são verbas salariais atribuídas ao empregado (normalmente ao atleta profissional) como incentivo à assinatura do contrato. Seu valor está intimamente relacionado ao prestígio que o trabalhador angariou ao longo de sua carreira ou à boa fama que conseguiu obter em pouco tempo. Enfim, “quanto mais renomado for o jogador, maior será o bônus (luvas) exigido na assinatura do contrato com determinado clube”. Por conta da liberdade contratual quanto ao modo de atribuição, as luvas podem ser pagas em montante único ou de forma parcelada; em dinheiro ou em utilidades.<sup>471</sup>

Entretanto, em face do atual ordenamento jurídico, especificamente em se considerando o que dispõe o art. 31, § 1º, da Lei nº 9.615, de 1998, surge grande controvérsia acerca da natureza jurídica das “luvas”, como importância paga pelo futuro empregador pela assinatura do contrato pelo atleta profissional. Uma corrente continua no sentido de que as luvas têm natureza de contraprestação, podendo ser pagas de uma só vez, no início do contrato de trabalho ou, até mesmo, de forma parcelada, o que endossaria a compreensão de que o pagamento é feito

---

<sup>470</sup> Art. 12 da Lei nº 6.354, de 1976, revogada pela Lei nº 12.395, de 2011.

<sup>471</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 529-530.

por conta do trabalho realizado. Outra corrente defende que as luvas possuem natureza indenizatória, já que pagas de uma só vez pela “compra” do passe do atleta.<sup>472</sup>

Dirimindo a controvérsia apontada, acerca da natureza jurídica das luvas, não mais sob a égide da Lei nº 6.354, de 1976, o TST considerou que as “luvas” pagas à atleta profissional servem para despertar o interesse do profissional pela agremiação desportiva, como forma de atrair o atleta, não dizendo respeito à contraprestação de trabalho, portanto, não se tratando de verba salarial:

RECURSO DE REVISTA. ATLETA PROFISSIONAL. FUTEBOL. RESCISÃO INDIRETA. LUVAS. NATUREZA JURÍDICA. LEI 9.615/98. LEI PELÉ.

1. “Art. 31 – A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos. § 1º - São entendidos como salário, para efeitos do previsto no caput, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho”.

2. O § 1º do art. 31 relaciona as parcelas “para efeitos do previsto no caput” daquele artigo. Vale dizer: todas as parcelas inscritas no contrato de trabalho – de natureza salarial ou não – para os efeitos do caput são “entendidas” como salário única e exclusivamente para o fim de, não sendo pagas no período de 3 meses, autorizar o atleta a rescindir seu contrato e transferir-se para outra agremiação. Assim, o § 1º não autoriza considerar toda e qualquer parcela para outros fins que não sejam os fins previstos no caput. Logo, a pretensão do reclamante de integrar as luvas em seu salário para fins de 13º, férias proporcionais e recolhimento do FGTS não encontra respaldo no § 1º do art. 31 da Lei 9.615/98.

3. Acaso toda e qualquer parcela constante do contrato de trabalho tivesse, só por isso, natureza salarial, não haveria razão para o legislador referir-se a “haveres devidos” no caput do art. 31, pelo que deveria preferir, possivelmente, expressão como “parcelas salariais”.

4. Assim, não é possível se ter como salarial as “luvas”, valor pago ao atleta apenas como garantia de um futuro contrato, porque, se assim o é – pagamento para assinatura do contrato -, não se cuida de contraprestação pela força de trabalho, mas tão-só a forma como os clubes e agremiações despertam no atleta o *animus contrahendi* em relação àquela agremiação, no caso, o clube de futebol.<sup>473</sup>

<sup>472</sup> BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 815.

<sup>473</sup> TST, 5ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 1377996-12.2004.5.01.0900, Relator: Min. João Batista Brito Pereira, publicado em 14/06/2006.

Tanto as “luvas”, comumente adotadas no meio esportivo, como os “bônus de contratação”, como importância que a empresa oferece como atrativo à contratação de profissionais com o perfil altamente especializado, a par de sua natureza tipicamente indenizatória, não estaria sujeita à incidência de contribuições previdenciárias em virtude de não representar contraprestação pelo trabalho prestado e, também, não estar provido do requisito da habitualidade, eis que pago me parcela única.

Neste sentido posiciona-se, também, Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

Independentemente do efeito causado por essas verbas, da influência que elas podem ter na decisão do profissional visado pela empresa, e até mesmo no seu posterior desempenho na companhia, tem-se os valores pagos a título de *hiring bonus* são negociados entre empresa e profissional visado e devidos antes do início das atividades laborais deste, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado.

Por outro lado, não há também habitualidade em seu pagamento, que é realizado somente por ocasião da contratação do trabalhador.<sup>474</sup>

Igualmente, o TST concluiu que, ante a ausência de habitualidade e do caráter contraprestativo, a importância paga a título de bônus de contratação (*hiring bonus*) não é integradora do salário:

2. BÔNUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO. Não verificada a habitualidade no pagamento do bônus, tampouco o seu recebimento em decorrência do labor a ser desenvolvido, mas como incentivo à contratação, não se faz potencial a ofensa ao art. 457, § 1º, da CLT.<sup>475</sup>

Entretanto, no âmbito do CARF encontramos, ainda, posicionamento que diverge da orientação doutrinária e jurisprudencial, concluindo pela incidência do bônus de contratação:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se

<sup>474</sup> DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. *Análise da incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos obtidos pelos trabalhadores em decorrência de stock option plan, hiring bonus, bônus de retenção e indenização por quarentena*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, p. 202.

<sup>475</sup> TST, 3ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 90700-19.2003.5.02.0072, Relator: Min. Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, publicado em 29/04/2009.

reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.<sup>476</sup>

Ocorre que, este não é o entendimento dominante no âmbito do CARF, onde se destacam posicionamentos que em virtude da ausência da natureza de contraprestação por serviços prestados e da habitualidade, conclui-se pela não incidência de contribuições previdenciárias:

**DA NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PAGAMENTO DE BÔNUS DE CONTRATAÇÃO** Pagamento do bônus de contratação, luvas ou hiring bonus. Utilização pelas empresas com objeto de atrair grandes profissionais. Serve como forma de compensação, indenizar aquele profissional, incentivando pedido de demissão de outra empresa. Trata-se de verba indenizatória, até porque não há prestação de serviço que justifique a incidência da contribuição previdenciária prevista no inciso III, do artigo 22, da Lei 8.212/91. No presente caso não se afigura o bônus de contratação como decorrente de prestação de serviços. Não incidência de contribuição previdenciária.

**DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Regra matriz de incidência de contribuição previdenciárias é a Constituição Federal, artigo 195, inciso I, alínea "a". Qualquer verba somente ensejará o recolhimento de contribuições previdenciárias se, e somente se, (i) retribuir (contraprestação) os serviços prestados (retributividade) ou (ii) for paga com habitualidade. Tese que tem o mesmo resultado do julgamento de não incidência de contribuição previdenciária em vale-transporte, abono único e bônus de contratação, ou seja, não enseja a contribuição previdenciária.<sup>477</sup>

Assim sendo, forçoso concluir que o bônus de contratação trata-se de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o *hiring bonus* decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como indenização para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Ademais, tratando-se de pagamento único, a parcela estará desprovida da característica da habitualidade, também necessária à incidência de contribuições previdenciárias.

O **bônus de retenção** ou *retainer fee* surge também como consequência da política de identificação e atração de profissionais talentosos pelo mercado de trabalho, que é a sua própria

<sup>476</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.708, relator: Conselheiro Igor Araújo Soares, julgado em 07/10/2014.

<sup>477</sup> CARF, 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2301-03.392, Relator: conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, julgado em 14/03/2013.

retenção na empresa. Isso porque, com o mercado aquecido, a possibilidade de análise de novas propostas de trabalho mais vantajosas é muito maior, de modo que os bônus de atração para contratação passaram a abrir espaço para o bônus de retenção, que funciona de modo inverso, incentivando que o profissional altamente qualificado não saia à busca de outra colocação no mercado de trabalho, recebendo determinado valor para permanecer na empresa com a qual já mantém vínculo, por determinado período.

A questão que nos leva a apreciar a concessão desta parcela pela empresa ao seu empregado, em geral altamente qualificado, com a finalidade precípua de mantê-lo em seus quadros, trata-se efetivamente da definição acerca da incidência de contribuições previdenciárias, ante a possibilidade de se considerar esta verba como sendo de natureza remuneratória, principalmente porque há de se reconhecer que o pagamento desta verba representa um efetivo ganho por parte do trabalhador.

Por sinal, precedente no âmbito do CARF foi no sentido de considerar a parcela, no caso intitulada de bônus permanência, como sujeita à incidência de contribuições previdenciárias:

SALÁRIO INDIRETO BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA A natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba Bônus de Contratação e Permanência, com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação.<sup>478</sup>

Entretanto, consideramos ser inviável tratar de forma genérica a possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas com o intuito de manter determinado profissional atrelado à empresa, comumente denominadas bônus de retenção. São inúmeras as variáveis que podem envolver a concessão desta verba por parte da empresa. Entendemos que, partindo da premissa da existência do caráter contraprestacional da verba, o ponto crucial a ser analisado para a definição da incidência da exação em comento diz respeito exatamente a frequência do pagamento do referido bônus de contratação.

Ou seja, se pago uma única vez, descaracterizada estará a sua habitualidade, e conseqüentemente, ante a sua eventualidade, não estará sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. Por outro lado, não consistindo em pagamento único, no caso concreto dever-

---

<sup>478</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-02.250, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, julgado em 20/01/2012.

se-á averiguar a frequência de seu pagamento; por certo, se o pagamento for realizado mensalmente, juntamente com a remuneração a que tem direito o empregado, caracterizada estará a habitualidade, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias.

### 3.5 Plano de opção de compra de ações (*Stock options plan*)

Conforme já apontamos, os empregadores vêm criando instrumentos para que seu capital humano se alinhe às pretensões da empresa. Exemplo destes instrumentos é o plano de opção de compra de ações (*stock options plan*), que tem por principal objetivo tornar os colaboradores acionistas da empresa e estimulá-los a se comprometer cada vez mais com o negócio que estão inseridos, quer pelo alinhamento com a missão e metas da empresa, quer pela fidelização das relações de trabalho.<sup>479</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, a opção de compra de ações está prevista no art. 168, § 3º, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações):

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independente de reforma estatutária.

(...)

Parágrafo 3º. O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite do capital autorizado, e de acordo com o plano aprovado pela assembléia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou à sociedade sob seu controle.

Na tradução constante no dicionário *Barron's Dictionary of Legal Terms*, o termo *stock option* significa: “a outorga a um indivíduo do direito de comprar, em uma data futura, ações de uma sociedade por um preço especificado ao tempo em que a opção lhe é conferida, e não ao tempo em que as ações são adquiridas”.<sup>480</sup>

Amauri Mascaro Nascimento leciona que:

Modalidade praticada em empresas, principalmente para favorecer altos empregados, é a *opção de compra de ações*, pela qual a empresa confere aos participantes, como o nome indica, o direito de comprar ações mediante opções que devem ser exercidas dentro de determinado prazo, caso em que o

<sup>479</sup> DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. *Análise da incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos obtidos pelos trabalhadores em decorrência de stock option plan, hiring bonus, bônus de retenção e indenização por quarentena*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, p. 193 e 196.

<sup>480</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 244.

empregado pode adquirir certo número de ações por um preço previamente estabelecido.<sup>481</sup>

A participação acionária, *stock option plan* ou *stock purchase plan* é um plano para outorga de ações que visa integrar empregados qualificados a um processo de desenvolvimento do empreendimento por médio ou longo prazo. As ações ficam estocadas, daí a palavra *stock*, reservadas, garantindo-se a esses empregados qualificados o direito de adquiri-las por valores históricos depois de um período de expectativa. Posteriormente, os adquirentes dessas ações, apesar de comprá-las por valores históricos, podem, querendo, vendê-las pelo preço de mercado.<sup>482</sup>

Saliente-se que as ações não são atribuídas graciosamente pelo empregador. A benesse consiste em possibilitar aos empregados adquirir ações pelo valor histórico assinalado na opção de compra em data futura. Assim sendo, as variações do mercado de ações podem afetar a dimensão das ações na ocasião da outorga: o empregado enfrentará os riscos do mercado de capitais, cuja flutuação poderá lhe proporcionar lucros ou prejuízos.<sup>483</sup>

Em outras palavras, o regime das *stock options* permite que os empregados possam adquirir ações da empresa em um determinado período e por preço ajustado previamente. Se o valor de mercado da ação ultrapassa o preço, o beneficiário obtém o lucro e, em consequência, duas alternativas lhe são oferecidas: revender de imediato a mais valia ou guardar os seus títulos e se tornar um empregado acionista.<sup>484</sup>

Por certo, o mencionado direito de opção de compra de ações somente será exercido pelo trabalhador se o valor de mercado ação estiver em patamar superior ao preço previamente estabelecido, pois do contrário este teria prejuízo.

O grande problema da *stock option* consiste em identificar a natureza jurídica do valor correspondente a diferença entre o preço das ações previamente estabelecido e o preço na data do exercício da opção de compra, uma vez que não há resposta pronta nas legislações trabalhista e previdenciária.

Neste sentido a lição de Sérgio Pinto Martins:

---

<sup>481</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 706.

<sup>482</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 550.

<sup>483</sup> *Ibidem*, p. 551

<sup>484</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 618.

A legislação trabalhista brasileira não trata da *stock option* (opção de compra de ações) para dizer se tem ou não natureza salarial. A legislação previdenciária não estabelece se o ganho obtido tem ou não incidência da contribuição previdenciária.<sup>485</sup>

Menciona ainda as características do *stock option plan*:

- a) o preço de exercício (*exercise price*) é o valor em que o empregado tem o direito de exercer a opção de compra de ações;
- b) prazo de carência (*vesting*): é o período em que o empregado terá de esperar para poder exercer o direito de compra de ações;
- c) termo de opção (*expiration date*), que é o prazo máximo em que o empregado pode exercer o direito de comprar as ações.

O empregador somente poderá adotar o sistema se for uma sociedade por ações, aberta ou fechada.

O empregado vai adquirir as ações pelo preço original e vendê-las pelo preço atual. Caso as ações valham menos, o empregado não exerce a opção. A vantagem é que o empregado não precisa pagar pelas ações quando da opção. Se não quiser exercê-la, pois está abaixo do valor da época da opção, não é obrigado a fazê-lo e também não tem qualquer prejuízo. Pode fazê-la no futuro.

Os funcionários que aderem ao *stock option* tem interesse em adquirir as ações. Sentem-se estimulados a produzir e fazer com que a empresa tenha um desempenho melhor, permitindo que ganhem a diferença. O empregado passa a se sentir um parceiro da empresa.

A empresa pode conseguir aumentar a produtividade e diminuir a rotatividade da mão-de-obra. Estimula a fidelidade do empregado na empresa. Não dispensa certos trabalhadores altamente qualificados. Institui um sistema de parceria.<sup>486</sup>

A doutrina aponta no sentido de que a mera outorga de direito de compra das ações por valores históricos, depois de um período de expectativa, remete o tema para o campo mercantil, e não trabalhista:

Assim, acaso concedida nos moldes aqui expendidos, a participação acionária será entendida como vantagem de natureza não trabalhista conexas ao contrato de emprego. Não há dúvidas de que a situação tem origem no contrato de emprego; as vantagens daí decorrentes, entretanto, não possuem caracteres remuneratórios, mas sim mercantis.<sup>487</sup>

Por isso, entendemos que o “ganho” eventualmente obtido pelo trabalhador com a venda das ações de sua empregadora não tem natureza salarial, pois é espécie de operação financeira no mercado de ações. Ademais, pago em razão

<sup>485</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 244.

<sup>486</sup> *Ibidem*, p. 245.

<sup>487</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 552.

do negócio, e não da prestação de serviço. Ressalte-se que o empregado corre todos os riscos da ação cair e, por isso, sofrer prejuízo com a prática.<sup>488</sup>

A natureza jurídica da opção de compra de ações é mercantil, embora feita durante o contrato de trabalho, pois representa mera compra e venda de ações. Compreende a opção um ganho financeiro, sendo até um investimento feito pelo empregado nas ações da empresa. Por se tratar de risco do negócio, em que as ações ora estão valorizadas, ora perdem seu valor, o empregado pode ter prejuízo com a operação. É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregador em si, mas com o mercado de ações. Consiste o plano de opção de compra de ações em operação financeira e não salário.<sup>489</sup>

Trata-se, na realidade, de negócio jurídico de natureza comercial, pois o empregado tem a faculdade de vender, ou não, as referidas ações, podendo, ou não, alcançar eventual lucro na operação em questão. Assim, pode-se verificar até mesmo eventual risco do mercado financeiro, assumido pelo empregado, quanto à “flutuação” do valor das ações.<sup>490</sup>

Julgados do Tribunal Superior do Trabalho – TST também têm sido no sentido de reconhecer a natureza mercantil dos *stock options plan*, e conseqüentemente, afastar a possibilidade de serem considerados como de natureza remuneratória:

5. PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. Em que pese a possibilidade da compra e venda de ações decorrer do contrato de trabalho, o trabalhador não possui garantia de obtenção de lucro, podendo este ocorrer ou não, por consequência das variações do mercado acionário, consubstanciando-se em vantagem eminentemente mercantil. Dessa forma, o referido direito não se encontra atrelado à força laboral, pois não possui natureza de contraprestação, não havendo se falar, assim, em natureza salarial. Precedente. Recurso de revista de que não se conhece.<sup>491</sup>

2. COMPRA DE AÇÕES PARA POSTERIOR REVENDA. STOCK OPTIONS. NATUREZA NÃO SALARIAL. As stock options, regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI, da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição. De todo modo, torna-se inviável o reconhecimento de natureza salarial decorrente da possibilidade de compra de ações a preço reduzido pelos empregados para posterior revenda, se o recurso de revista pressupõe o exame

<sup>488</sup> BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 883.

<sup>489</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 248.

<sup>490</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.373.

<sup>491</sup> TST, 5ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 201000-02.2008.5.15.0140, Relator: Min. Caputo Bastos, publicado em 11/02/2015.

de prova documental e suposta confissão da Reclamada, o que encontra óbice na Súmula 126/TST. Recurso não conhecido, no aspecto.<sup>492</sup>

O posicionamento jurisprudencial que nega a natureza remuneratória das *stock options*, não se faz presente somente na esfera trabalhista. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, apreciando o *leading case* acerca da incidência de contribuições previdenciárias, decidiu no sentido negar a natureza remuneratória e excluí-las da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Em que pese a opção da compra de ações somente ser possível em decorrência da relação de emprego existente entre a agravada e seus empregados (fl. 57), o que sugere tratar-se de retribuição pelo trabalho, verifica-se que o valor final obtido, como bem ressalta a decisão agravada decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações. Essa porção de ganho, em que pese constituir acréscimo patrimonial, não decorre, portanto, da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.

Concluo, como o MM Juízo a quo que o resultado positivo dessa operação não pode ser considerado remuneração decorrente do trabalho e assim, não se submete à incidência da contribuição previdenciária.

Anoto, por oportuno, que o desconto de valores dos salários dos empregados para a aplicação em tais ações, não deve, por sua vez, reduzir a base de cálculo da contribuição devida, valor da remuneração do empregado.

Não se infere, porém, das alegações da agravante que somente o valor do salário dos empregados, desconsiderado o desconto para investimento, esteja sendo tributado, mas também o resultado positivo do investimento, acrescido ao valor original dos salários e resultante da aplicação em ações, o que se me afigura indevido.

Visto isso, considerando a plausibilidade da tese da agravada acolhida pela bem fundamentada decisão de primeira instância, é de se manter a liminar deferida, evitando-se assim, os prejuízos decorrentes do *solve et repete*.<sup>493 494</sup>

<sup>492</sup> TST, 6ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 134100-97.2000.5.02.0069, Relator: Min. Mauricio Godinho Delgado, publicado em 10/11/2010.

<sup>493</sup> TRF da 3ª Região, 5ª Turma, AI nº 0009944-50.2013.4.03.0000/SP, Relatora: juíza federal convocada Louise Filgueiras, DJe07/08/2013.

<sup>494</sup> O pedido de antecipação dos efeitos da tutela foi deferido nos seguintes termos, na Ação Ordinária nº 00210905820124036100 10 Vr SAO PAULO/SP: “A autora Skanska Brasil Ltda. requer a antecipação dos efeitos da tutela em sede de ação sob rito ordinário, ajuizada em face da União Federal, objetivando a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, incidente sobre os valores percebidos pelos seus empregados em razão de adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP’s 1 e 2). Informa a autora que o grupo ao qual pertence lançou um programa de opção de compra de ações de sua Controladora pelos seus empregados, mediante o desconto de um percentual mensal de seus salários. Após o período de carência de três anos, os empregados que aderiram ao referido programa fazem jus ao recebimento de ações do tipo "matching" e/ou "performance", como forma de pagamento pelo rendimento das ações originalmente adquiridas, creditadas pela Controladora. Nesse passo, sustenta e inexigibilidade do recolhimento da contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, "a", da Constituição Federal sobre os referidos valores, posto que não são destinados à retribuição do trabalho, enfatizando, ainda, que os investimento feito pelo empregado está sujeito ao risco natural do mercado. A petição inicial foi instruída com documentos (fls. 20/129). A apreciação do pedido de tutela foi postergada para após a vinda da contestação (fl. 134). Citada (fl. 138), a ré contestou o feito (fls. 140/148), defendendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelos

Em sentido contrário, decisão do Tribunal Regional da 4ª Região, que concluiu pela inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias dos rendimentos obtidos pelo trabalhador ou prestador de serviço com o exercício de *Stock Options*:

Em nível de cognição sumária, não vislumbro relevância no fundamento do recurso, pois a contribuição do empresário à seguridade social, de que trata a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, não incide apenas sobre a folha de salários, em seu sentido estrito ou trabalhista, mas também sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, o que em princípio inclui os rendimentos obtidos pelo trabalhador ou prestador de serviço com o exercício de "Stock Options", concedidas não por simples liberalidade (pois o empresário visa sempre ao lucro), mas como recompensa ou retribuição, ainda que indireta, pelo trabalho ou serviços realizados pelo beneficiário. Não se incluem entre os fatos geradores da contribuição previdenciária do empresário, evidentemente, apenas as verbas de caráter indenizatório - porque não atribuíveis ao trabalho -, nem aquelas que, embora

---

empregados da autora em razão de adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações, porquanto são uma forma de remuneração do trabalho e representam vantagem econômica ao segurado obtida em razão dessa relação. Sustenta, ademais, a inexistência dos requisitos necessários à concessão de antecipação dos efeitos da tutela. É o relatório. DECIDO. A antecipação dos efeitos da tutela depende da demonstração da verossimilhança das alegações, bem como a possibilidade de ocorrência - no caso de negativa do provimento antecipado - de dano irreparável ou de difícil reparação, na forma do artigo 273 do Diploma Processual Civil. Entendo presentes os requisitos necessários à antecipação de tutela. A contribuição previdenciária em questão está prevista no artigo 22, I da Lei nº 8.212/91, que prevê que deve incidir sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título como forma de retribuição do trabalho: 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. (negritei) (...)No caso dos autos, é certo que o plano de opção de compra de ações prevê o recebimento de ações matching e performance, gratuitamente, ao final do período de carência, preenchidos os requisitos ali descritos, o que retira o caráter unicamente mercantil do contrato, vez que não se encontra disponível no mercado de ações tal tipo de benefício. No entanto, ainda assim não se pode dizer que os valores gerados em razão da adesão ao plano, especialmente o recebimento das ações matching e performance se configuram como uma retribuição ao trabalho. Militam contra esta tese alguns fatos. O programa é facultativo, o que faz com que nem todos os empregados recebam as ações e seus dividendos, pois nem todos optarão por comprá-las. Assim, pode ocorrer que dois empregados ocupem o mesmo cargo, desempenhem idênticas funções e, portanto, recebem as mesmas verbas de natureza salarial, mas apenas um deles venha a receber as ações, pois o outro não quis aderir ao plano. Além disso, o risco de mercado não é afastado pelo fato de o optante vir a receber as ações gratuitamente nas proporções contratualmente estabelecidas. Isso, pois não há previsão de que a compra de ações de poupança seja subsidiada o que faz com que seja possível que mesmo com a obtenção das ações matching e performance, o empregado optante não obtenha lucro, ou até mesmo tenha prejuízo, caso haja uma importante desvalorização das ações. Tenho que, com isso, não se pode considerar como retribuição ao trabalho a possibilidade de o empregado suportar prejuízo. É claro que o risco é diminuído pela obtenção gratuita das ações matching e performance, mas não é anulado. Assim, ainda que o programa tenha nítido e expresso caráter de atração de profissionais e incentivo à sua permanência na empresa - como também o têm as políticas de compra de veículos, de horários flexíveis de trabalho etc. - isso não significa que necessariamente tenham caráter de remuneração destinada a retribuir o trabalho. Resta também presente o dano de difícil reparação, na medida em que os valores recolhidos mensalmente apenas poderão ser repetidos ou compensados após o trânsito em julgado de eventual sentença favorável. Dispositivo Face ao exposto, DEFIRO A ANTECIPAÇÃO DE TUTELA para suspender a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre os valores recebidos pelos empregados da autora em razão da adesão aos Programas de Opção de Compra de Ações (SEOP 1 e 2). Sem prejuízo, manifeste-se a autora sobre a contestação, no prazo de 10 (dez) dias. Em igual prazo, especifiquem as partes as provas que pretendem produzir, justificando a pertinência, ou digam acerca do julgamento conforme o estado do processo. Int.”

remuneratórias, são excluídas expressamente pela lei, como é o caso da participação nos lucros ou resultados da empresa Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, §9º, "j"). Enfim, não se pode desconsiderar que também às contribuições se aplica, em grau variável, o princípio da capacidade contributiva, e que, considerado em seu aspecto positivo, esse princípio importa que, se existe capacidade contributiva - o que é bem evidenciado pela retribuição suplementar do trabalho mediante "Stock Options" - , a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada (cf. Marco Aurélio Greco, Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária, São Paulo, Dialética, 1998, p. 45) Ante o exposto, indefiro o pedido de antecipação da tutela recursal.<sup>495</sup>

Assim sendo, não obstante o entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante, no sentido de que as eventuais vantagens econômicas auferidas pelo trabalhador decorrentes das *stock options* não se configuram parcela remuneratória, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem autuado empresas pretendendo exigir contribuições previdenciárias sobre estes valores, considerando-as como de caráter remuneratório e, portanto, integrantes da base de cálculo destas contribuições.

Ademais, há quem entenda que o art. 33 da Lei nº 12.973, de 2014, abriu margem para que o fisco estabeleça cobrança de contribuições previdenciárias sobre os planos de *stock options*, ante a previsão expressa de que: “O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.”<sup>496</sup>

Entretanto, Maurício Pereira Faro e Thais Barros Meira, muito bem discorrem que, não obstante a referida lei ter adotado o termo “remuneração”, o dispositivo se presta exclusivamente para definir o momento da dedutibilidade dos valores referentes a pagamentos baseados em ações, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

A Lei nº 12.973/2014, ao dispor, em seu artigo 33, sobre o “*pagamento baseado em ações*”, tratou tanto da conferência de ações, quanto da conferência de opções de compra de ações, tendo estabelecido o momento a partir do qual as despesas relacionadas a tais instrumentos patrimoniais seriam dedutíveis para fins fiscais.

Os efeitos contábeis relativos ao “*pagamento baseado em ações*” foram objeto do Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 10,

<sup>495</sup> TRF da 4ª Região, 2ª Turma, AI nº 5000249-23.2014.404.0000, relator: Des. Federal Rômulo Pizzolatti, DJe 15/01/2014.

<sup>496</sup> ALOUCHE, Luiz Fernando; LABATUT, Andrew Laface; e TERRA, Rodrigo Petry. *Lei abre margem para o Fisco tributar os planos de Stock Options*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-ago-19/lei-abre-margem-fisco-tributar-planos-stock-options#author>>. Acesso em: 11/03/2016.

aprovado em 17 de dezembro de 2008, por meio da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Nos termos desse pronunciamento, os efeitos das transações com pagamento *baseado em ações* devem estar “refletidos nos resultados e na posição patrimonial e financeira da entidade, incluindo despesas associadas com transações nas quais opções de ações são outorgadas a empregados”.

Em síntese, no caso da remuneração paga a administradores e empregados, o referido pronunciamento exige que, na data da outorga dos instrumentos patrimoniais, a sociedade outorgante mensure o valor dos produtos e serviços recebidos com base no valor justo dos instrumentos de capital outorgados. O aumento correspondente deve ser registrado no patrimônio líquido, de forma direta, pelo valor justo dos produtos ou serviços recebidos, a menos que o valor justo não possa ser estimado com confiabilidade.

Assim, o artigo 33 da Lei nº 12.973/2014 estabelece o momento a partir do qual os valores registrados no patrimônio líquido da sociedade, nos termos do Pronunciamento do CPC nº 10, poderão ser deduzidos da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Apesar de o artigo 33 da Lei nº 12.973/14 trazer o termo “remuneração”, ao disciplinar a dedutibilidade dos valores referentes a pagamentos baseados em ações, quer nos parecer que esse dispositivo não autoriza a tributação, por meio de contribuição previdenciária de benefícios objeto de SOPs. Do referido dispositivo legal tampouco surgiria a obrigação das sociedades que outorgam opções de compra de ações, por meio de SOPs, de reter e recolher o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (“IRPF”).<sup>497</sup>

E mais, não há de se confundir “pagamento baseado em ações” com “planos de opção de compra de ações”. Em verdade, antes mesmo na introdução do referido dispositivo legal em nosso ordenamento jurídico, o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, já tratava do “pagamento baseado em ações”, ou seja, as pessoas jurídicas que optarem por remunerar seus colaboradores com a entrega de ações com forma de pagamento têm de seguir as regras contábeis dispostas pelo CPC 10 (R1).<sup>498</sup>

<sup>497</sup> FARO, Maurício Pereira; e MEIRA, Thais Barros. *Incidência de contribuição previdenciária e IRPF nos Planos de Stock Option*. Disponível em: < <http://jota.uol.com.br/incidencia-de-contribuicao-previdenciaria-e-irpf-nos-planos-de-stock-option>>. Acesso em: 11/03/2016.

<sup>498</sup> TERMO DE APROVAÇÃO - PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 10 (R1) - PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES: A Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) torna pública a aprovação pelos membros do CPC, de acordo com as disposições da Resolução CFC nº. 1.055/05 e alterações posteriores, do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 10 (R1) – PAGAMENTO BASEADO EM AÇÃO. O Pronunciamento foi elaborado a partir do IFRS 2 – *Share-based Payment (BV2010)*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB. A aprovação do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 10 (R1) – PAGAMENTO BASEADO EM AÇÃO pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis está registrada na Ata da 54ª Reunião Ordinária do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, realizada no dia 3 de dezembro de 2010. O Comitê recomenda que o Pronunciamento seja referendado pelas entidades reguladoras brasileiras visando sua adoção. Brasília, 3 de dezembro de 2010. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS.

O próprio Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1), conforme já asseverado, trata de “pagamento baseado em ações”, em tópico referente ao seu alcance, deixa claro que a entrega de ações com outra finalidade que a de não remunerar seus colaboradores, não encontra disciplina no referido Pronunciamento Técnico, justamente porque, nestas situações não há efetivamente o denominado “pagamento baseado em ações”, como é o caso dos “planos de opção de compra de ações”:

4. Para o propósito deste Pronunciamento Técnico, a transação envolvendo empregado (ou outra parte) enquanto detentor de instrumento patrimonial da entidade não constitui transação com pagamento baseado em ação. Por exemplo, se a entidade outorga a todos os detentores de uma classe específica de instrumentos patrimoniais o direito de adquirir instrumentos patrimoniais adicionais da entidade a um preço que é menor do que o valor justo desses instrumentos patrimoniais, e um empregado recebe tal direito por ser detentor dessa classe específica de instrumentos patrimoniais, a concessão ou exercício desse direito não estão sujeitos às exigências do presente Pronunciamento.

Em julgamento administrativo que tivemos a oportunidade de participar, fruto de autuação por parte da RFB, sendo inclusive o *leading case* no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Caso ALL), concluiu-se que o *stock option* em sua concepção original possui natureza mercantil, entretanto, em ocorrendo um desvirtuamento do instituto, com o afastamento das características inerentes ao negócio mercantil, pode haver a caracterização de pagamento de remuneração, cabendo ao fisco comprovar este desvirtuamento.<sup>499</sup>

Ao comentar o referido julgamento, destacaram Elisabeth Lewandowski Libertuci, Mariana Neves de Vito e Luciana Simões de Souza:

Em que pese a decisão ter sido desfavorável ao contribuinte, vale destacar que o Conselheiro presidente Elias Sampaio Freire reconheceu que a SOP, em sua concepção original, possui caráter de mera operação mercantil, não ensejando a incidência de contribuições previdenciárias.

“Em sua concepção original a ação é mera expectativa de direito do trabalhador (quer empregado, trabalhador autônomo ou administrador), que consiste em um sistema de opção/compra de ações a preço fixo, concedido pela empresa para indivíduos ou empregados, dando-lhes a oportunidade de participar do crescimento da empresa (na medida do sucesso da empresa, as ações serão valorizadas), inicialmente não tendo natureza salarial, sendo um incentivo ao trabalhador após um período predeterminado durante o curso do contrato de trabalho”.

---

<sup>499</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.045, relatora: Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relator para o acórdão: conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 18/06/2013.

O Conselheiro presidente ainda aduz que cabe à fiscalização comprovar eventual desvirtuamento do Plano de SOPs:

“Partindo do pressuposto de que os planos de opções de compra de ações (Stock Options) possuem natureza mercantil, cabe à autoridade fiscal o ônus de demonstrar e comprovar que houve desvirtuamento dos referidos planos, a ponto de que venham a ser desnaturados como decorrentes de uma operação mercantil e caracterizados como remuneração indireta.

Não comungo do entendimento de que a ausência de demonstração do desvirtuamento dos planos de opções de compra de ações (Stock Options) trate-se de mero vício formal, pois caso a fiscalização não demonstre o efetivo desvirtuamento, há de ser mantida a natureza mercantil dos referidos planos, que não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias, o que acarreta a improcedência do lançamento”.<sup>500</sup>

Como se vê, embora o julgamento tenha concluído o caráter remuneratório das parcelas envolvidas, decorrentes de *stock options plan*, frisou-se que em regra os valores eventualmente auferidos em decorrência de planos de opção de compra de ações possuem natureza mercantil, cabendo ao fisco comprovar o desvirtuamento do instituto e demonstrar a sua natureza remuneratória.

Em palestras proferidas sobre a incidência de contribuições previdenciárias, ao definimos que “O plano de *Stock Options* é a concessão futura do direito de opção de compra de ações a destinatários específicos (administradores, empregado ou prestadores de serviços da companhia ou de suas subsidiárias), que possuem a prerrogativa de exercer um direito de aquisição de ações, mediante o pagamento de um preço prefixado”. Salientamos que o ato de concessão deve estabelecer no mínimo: a) o preço de emissão da ação (de forma determinada, prefixada, ou determinável nos termos do ali consignado) do lote concedido; b) o prazo para a obtenção da elegibilidade do exercício das opções (isto é, a carência, o momento em que o direito poderá ser exercido); e c) o termo da opção (prazo de validade para o exercício das opções concedidas).<sup>501 502 503</sup>

<sup>500</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowsk; VITO, Mariana Neves de; e SOUZA, Luciana Simões de. *Stock options e demais planos de ações: questões tributárias polêmicas e a Lei 12.973/2014*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 76.

<sup>501</sup> FREIRE, Elias Sampaio. *Tributação sobre a PLR e Stock options*, in Seminário sobre questões controvertidas no CARF. Brasília: Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, em 22/08/2014.

<sup>502</sup> Ibidem. *Contribuições previdenciárias e stock options*, in 3ª jornada de debates: contencioso tributário administrativo e judicial. São Paulo: Associação Brasileira de Advocacia Tributária, 29/08/2014.

<sup>503</sup> Idem. *Composição do salário-de-contribuição – parcelas controvertidas: PLR e Stock options*, in Fórum Contribuições Previdenciárias. Rio de Janeiro: Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região - EMARF, em 15/09/2014.

Naquelas e em outras oportunidades, lançamos alguns questionamentos acerca do desvirtuamento dos planos de opção de compra de ações, que poderiam afastar a sua natureza mercantil, e conseqüentemente, configurar a natureza remuneratória:

1ª Pergunta: O que acontece quando o modelo de plano de opção de compra de ações adota a operação casada ou “*cash less exercise*”, quando o empregado, de fato, não compra ação alguma?

Resposta: No caso, a aquisição das ações pelo empregado consiste no exercício da opção numa simples operação de compra e venda simultânea desenvolvida pelo empregador, creditando-se para o empregado a diferença entre o valor da compra da ação, conforme o preço que lhe fora prefixado e o valor da venda da ação, conforme o preço praticado pelo mercado no momento da negociação.

2ª Pergunta: O que acontece na hipótese em que as ações são custodiadas ao empregado de forma subsidiada pela empresa que prefixa o preço simbolicamente ou o valor do desconto é de tal forma significativo que resta eliminada qualquer hipótese de risco da operação, quando a concessão da opção pode assumir a conotação de prêmio?

Resposta: As flutuações do mercado, para o empregado, apenas implicariam ganhar mais ou ganhar menos, mas nunca deixar de ganhar.

Então, concluímos que em tais hipóteses, nem a **onerosidade**, nem o fator **risco** podem ser imputados para negar a natureza salarial e apontar a natureza mercantil destes planos de opção de compra de ações. Destacamos que, importa verificar, em cada caso, se o plano sob apreço é adotado apenas como captação e retenção de talentos na empresa, ou se de fato é adotado como componente remuneratório.<sup>504 505</sup>

De igual forma, em matéria que versava sobre os planos de *stock options*, publicada na seção “Legislação e Tributos”, do jornal Valor Econômico, tivemos a oportunidade de exemplificar a questão da onerosidade e do risco nos planos de *stock options*: “De acordo com o ex-presidente da 1ª Turma da 4ª Câmara do Carf, Elias Sampaio Freire, o preço da ação é um

---

<sup>504</sup> Idem. *Polêmicas previdenciárias: aspectos controvertidos na jurisprudência do CARF*, in XIII Congresso Internacional de Direito Tributário de Pernambuco. Recife: Instituto Pernambucano de Estudos Tributários, em 03/10/2013.

<sup>505</sup> Idem. *A Questão da Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Parcelas Pagas a Título de Stock Options e de Hiring Bonus*, in Seminário Internacional de Direito Tributário. Brasília: Confederação Nacional da Indústria – CNI, em 04/06/2013.

fator geralmente analisado pelo Conselho. “Se uma ação é disponibilizada por R\$ 0,01 a pessoa que compra não teve risco nem onerosidade”, diz.”<sup>506</sup>

No mesmo sentido leciona Sérgio Pinto Martins: “Se o benefício for gratuito, sem qualquer participação do empregado, poderá ter natureza salarial. Caso o empregado não tenha nenhum risco na operação, o benefício também pode ter natureza salarial.”<sup>507</sup>

Além da onerosidade e do risco que devem envolver a comentada operação mercantil, outra característica inerente aos planos de opção de compra de ações é o seu caráter facultativo, ou seja, depende da voluntariedade do beneficiário.

Assim pode-se constatar que, regra geral, os ganhos obtidos pelo trabalhador em decorrência das *stock option plans* não possuem caráter remuneratório. Entretanto, há algumas situações que desnaturam o seu caráter mercantil, possibilitando inferir caráter remuneratório aos ganhos deles decorrentes, porque poderão restar afastados o risco, a onerosidade ou a voluntariedade.

Neste sentido, decisão no âmbito do CARF que averiguou os fatores inerentes ao caráter mercantil do plano de *stock options*, quais sejam, a onerosidade, o risco e a liberdade de adesão:

STOCK OPTIONS. CARÁTER MERCANTIL. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO REMUNERAÇÃO.

No presente caso, o plano de *stock options* é marcado pela onerosidade, pois o preço de exercício da opção de compra das ações é estabelecido a valor de mercado, pela liberalidade da adesão e pelo risco decorrente do exercício da opção de compra das ações, de modo que resta manifesto o seu caráter mercantil, não devendo os montantes pagos em decorrência do referido plano integrarem o salário de contribuição.<sup>508</sup>

Traçadas estas premissas, isto é, que o caráter mercantil dos planos de opção de compra de ações pode ser afastando em decorrência da ausência do risco, da onerosidade ou da voluntariedade, cabe lembrar que, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, a parcela disponibilizada ao trabalhador, somente integra a sua base de cálculo se paga com habitualidade.<sup>509</sup>

<sup>506</sup> MENGARDO, Bárbara. Balanço do Carf sobre 'stock options' é favorável ao Fisco. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 13/01/2015.

<sup>507</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 244.

<sup>508</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-03.888, relatora: Conselheira Carolina Wanderley Landim, julgado em 11/02/2015.

<sup>509</sup> Até para aqueles que fazem uma leitura equivocada do art. 22, I, e do art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, por entenderem que de acordo com a lei previdenciária somente exige o requisito da habitualidade no que diz respeito

No mesmo sentido vaticina Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

Caso se verifique que o *stock options plan* dependa da deliberação do colaborador, bem como esteja atrelado ao risco do mercado, como exposto anteriormente, é possível constatar que a análise da habitualidade, neste caso, é prescindível.

Isso porque, estando o trabalhador exposto ao risco do mercado, não há como se pautar no possível futuro ganho do trabalhador para exigir contribuições previdenciárias. Assim, independentemente da frequência em que se deu o direito de compra das ações e seu efetivo exercício, não haverá como se apurar a matéria tributável.

Por outro lado, caso se verifique a relativização do caráter deliberativo do trabalhador, bem a inexistência de risco, como mencionado acima, a análise da habitualidade será imprescindível e poderá influenciar na verificação da existência de caráter remuneratório.

Tal fato pode ser observado caso o trabalhador obtenha seus ganhos de forma instantânea, sem exposição ao risco do mercado, mas apenas uma vez durante sua carreira na empresa.<sup>510</sup>

E assim leciona Sérgio Pinto Martins: “Discutível também seria a habitualidade no pagamento, pois ocorreria a cada três anos, em alguns planos, ou a cada cinco anos, em outros. Habitual seria o que estaria dentro de no máximo um ano e não mais, como ocorre para férias, gratificação natalina etc.”<sup>511</sup>

Destarte, acerca da pretensa incidência de contribuições previdenciárias sobre os ganhos auferidos com os planos de opção de compra de ações, há de se concluir que: i) as *stock options plan*, regra geral, possuem natureza mercantil; e ii) afastada a natureza mercantil, ante a ausência de voluntariedade, risco ou onerosidade, a incidência de contribuições previdenciárias somente dar-se-á se caracterizada a habitualidade.

### **3.6 Outras parcelas controversas acerca da incidência de contribuições previdenciárias**

As discussões e controvérsias acerca da incidência de contribuições previdenciárias estendem-se ainda a outras parcelas além das que foram até este momento tratadas. Sem a

---

ao *salário utilidade*, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os somente “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, sem fazer menção expressa ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie, para os ganhos decorrentes dos planos de compra de ações, o requisito habitualidade é exigido. Uma vez que “ações” não se confundem com “pagamentos em espécie”.

<sup>510</sup> DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. *Análise da incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos obtidos pelos trabalhadores em decorrência de stock option plan, hiring bonus, bônus de retenção e indenização por quarentena*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, p. 201.

<sup>511</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 247.

pretensão de esgotar o assunto, neste capítulo, e especificamente neste tópico, trataremos ainda de outras verbas que envolvem acirrada discussão acerca da integração ou não da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com posicionamentos que acarretam conclusões distintas tanto por parte da doutrina, como por parte da jurisprudência. Assim sendo, abordaremos as importâncias denominadas: gueltas, direito de arena, direito de imagem e verbas de representação.

As **gueltas** consistem de verbas pagas por terceiro ao empregado, por intermédio da empresa, visando incentivar a venda de seus produtos. Ocorre, por exemplo, quando uma empresa que industrializa eletrodomésticos paga ao empregado de uma revendedora determinada parcela em decorrência da venda de seus produtos e não dos do concorrente. Pode ocorrer de o gerente de banco receber o referido pagamento em decorrência de indicar certo cartão de crédito para o cliente. Também são comuns as gueltas serem oferecidas na área de turismo por funcionário do hotel para indicações de restaurantes, passeios etc.<sup>512</sup>

Do ponto de vista incidência de contribuições previdenciárias há duas grandes indagações que envolvem o pagamento das gueltas. A primeira delas, mais abrangente, diz respeito à sua integração à base de cálculo da exação previdenciária. A segunda, que depende da hipótese adotada na primeira, isto é, se for considerada como parcela remuneratória, portanto integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias, surge o questionamento acerca de qual das empresas será o sujeito passivo da exação: se a empresa empregadora ou o terceiro que arca com o ônus do pagamento. Se considerarmos que as gueltas, tais como as gorjetas, integram a remuneração do trabalhador na qualidade de empregado da empresa com a qual mantém vínculo empregatício, a tributação terá como sujeito passivo a empregadora. Caso contrário, pode-se considerar que as gueltas configuram remuneração paga por empresa para trabalhador sem vínculo empregatício.

Acerca do questionamento acima demonstrado, a respeito da definição do sujeito passivo da exação, Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino assim se posicionam:

Depende da situação do caso concreto. Entendemos que, se atividade do empregado, ao estimular a venda de determinado produto, coincidir com os objetivos do empregador, de modo que este a incentive por obter uma maior rentabilidade, ou, até mesmo, para possibilitar o pagamento de salário mais reduzido, deve-se, sim, associar a guelta à gorjeta. Se, contudo, o empregador não possuir qualquer interesse na venda específica de determinada marca, sendo, muitas vezes, até mesmo contrário a esta prática, não vemos razão para

---

<sup>512</sup> *Ibidem*, p. 279-280.

a extensão da natureza salarial da guelta, neste caso. Observe-se que, na primeira hipótese, o valor extra é percebido exatamente para que o trabalhador desempenhe suas funções habituais, ao passo que, na segunda, há um "plus" na atividade de obreiro, qual desenvolve serviços complementares a terceiro.

Ressalte-se que, de qualquer forma, em ambas as situações, os valores pagos deverão integrar o salário-de-contribuição, quer como salário do empregado, quer como remuneração do contribuinte individual.<sup>513</sup>

Entretanto, na doutrina existem posicionamentos divergentes, por considerarem que há casos em que o empregado de determinada empresa principalmente tratando-se de vendedor, recebe valores diretamente de outra empresa, fabricantes ou distribuidoras de produtos comercializados por seu empregador, de determinadas marcas. Tratando-se, nestes casos, de pagamento feito diretamente por terceiros (fabricantes). Salário não é, vez que não pago diretamente, tão pouco pelo intermédio, do empregador. Dentro deste contexto, é possível entender que as gueltas também não se confundem com a gorjeta, pois os fabricantes não pagam em razão do serviço prestado, nem se confundem com cliente. Portanto, os valores nem sequer integram a remuneração.<sup>514</sup>

Há de se lembrar que são dois, portanto, os fatos susceptíveis de sofrerem a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da Constituição: (i) pagamento de folha de salário em razão de serviços prestados na vigência de relação de emprego; e (ii) pagamento de remuneração ao trabalhador que presta serviços sem vínculo empregatício. Estas hipóteses encontram disciplinamento legal, respectivamente, no art. 22, I e art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991.<sup>515</sup>

Entretanto, no âmbito do CARF, ao que parece, não está havendo uma correta distinção acerca da ocorrência destes fatos geradores, que apesar da semelhança, possuem distintas regras matrizes de incidência. Primeiramente, destacamos precedente que ao reconhecer a natureza remuneratória das gueltas, a exemplo do TST, considerou como sujeito passivo da exação a empresa empregadora, consoante se depreende do excerto a seguir colacionado do voto condutor do acórdão, que faz menção expressa ao salário-de-contribuição do segurado empregado:

---

<sup>513</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 165-166.

<sup>514</sup> GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. 8 ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.372.

<sup>515</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Considerações jurídico-tributárias a respeito das atividades de marketing de incentivo*. In *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008, p. 61.

Nesta senda, no tocante a integralização das gueltas à remuneração do trabalhador, compreende-se que estas são consideradas salário de contribuição, conforme a dicção do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91, uma vez que possui natureza jurídica de comissão e a remuneração auferida pelos funcionários da MDF Móveis Ltda., durante o mês, foram destinados para retribuir o trabalho realizado. Desta forma, mantém-se o posicionamento do Auditor Fiscal.<sup>516</sup>

Ocorre que, apreciando o mesmo pagamento de gueltas, com as características que lhes são peculiares, o CARF considerou que o sujeito passivo da exação seria a empresa que efetuou diretamente o seu pagamento, distinta da empregadora:

Na condição de contribuinte individual, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em razão de um serviço prestado em proveito de quem o remunera, como é o caso também das gueltas. Para o contribuinte individual a habitualidade não é essencial para a incidência ou não da contribuição previdenciária. É relevante que exista uma relação entre o pagamento da verba e um interesse econômico efetivamente satisfeito.

No caso, o segurado recebeu pagamento diretamente da recorrente pela vantagem econômica que a proporcionou; portanto, independentemente do vínculo de emprego com outra pessoa jurídica ele também é contribuinte individual da recorrente quanto as gueltas recebidas.<sup>517</sup>

Entendemos que a circunstância das gueltas serem pagas por terceiros, que não o empregador, não transmuda a natureza jurídica da verba, reconhecidamente assemelhada às gorjetas. Assim sendo, por via de consequência, o sujeito passivo da exação tributária previdenciária é o empregador e não a empresa que arca com o ônus do pagamento das gueltas.

Na jurisprudência, o TST tem assentado que as gueltas não se enquadram como salários, por não atenderem ao requisito legal de serem devidas e pagas pelo empregador, entretanto possuem a mesma natureza jurídica das gorjetas, uma vez que são pagas por terceiros ao empregado, em função de uma conduta deste, resultante do contrato de trabalho com seu empregador, tida, portanto, como parte da remuneração do empregado, porém não de seu salário, sujeitando-se à incidência de contribuições previdenciárias:

RECURSO DE REVISTA. PAGAMENTO DE VALORES EFETUADO POR TERCEIROS. GUELTAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INTEGRAÇÃO. As verbas pagas por terceiros ao longo da relação de emprego – representando estímulos materiais entregues por produtores a empregados vendedores do ramo comercial, em face de vendas realizadas de seus produtos – denominam-se gueltas. Caso efetivamente sejam suportadas e pagas por terceiros (os produtores e fornecedores de mercadorias) e não pelo

<sup>516</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-02.794, relator: Conselheiro Thiago Taborda Simões, julgado em 15/10/2013.

<sup>517</sup> CARF, 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2402-04.142, relator: Conselheiro Julio César Vieira Gomes, julgado em 16/07/2014.

empregador comerciante, as gueltas não se enquadram como salários, por não atenderem ao requisito legal de serem devidas e pagas pelo empregador (caput do art. 457 da CLT). Entretanto, têm a mesma natureza jurídica das gorjetas (art. 457, caput, in fine, CLT), uma vez que são pagas por terceiros ao empregado, em função de uma conduta deste, resultante do contrato de trabalho com seu empregador. São tidas, pois, como parte da remuneração do empregado, porém não de seu salário. Assimilando-se juridicamente às gorjetas, as gueltas produzem os mesmos efeitos contratuais daquelas. Nesse quadro, **integram-se à remuneração para os fins das seguintes repercussões: salário de contribuição previdenciária; FGTS; 13º salário; férias com 1/3; aviso prévio trabalhado.** Contudo, segundo a Súmula 354 do TST, não compõem a base de cálculo de verbas como aviso prévio indenizado, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado. No caso concreto, o TRT consigna que a Reclamante recebia parcelas pagas por terceiros - decorrentes das vendas de veículos a prazo com financiamento feito nas conveniadas com a Reclamada, além de valores em função da venda de acessórios, seguro e despachantes. Os valores recebidos nesses moldes enquadram-se como gueltas e devem integrar-se à remuneração, portanto, em consonância com a disposição da Súmula 354/TST. Precedentes desta Corte. (GRIFEI)<sup>518</sup>

Destaque-se, mais uma vez, que o TST tem reconhecido que o caráter remuneratório das gueltas, desde que pagas habitualmente por terceiros ao empregado e, ainda, condicionada a anuência do empregador:

VERBAS PAGAS POR TERCEIRO AO EMPREGADO. GUELTAS. HABITUALIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INTEGRAÇÃO. Não viola o art. 457 da CLT decisão em que reconhecida a natureza remuneratória dos valores pagos habitualmente por terceiros ao empregado, com anuência do empregador e em razão do desempenho de atividades inerentes ao contrato de trabalho – gueltas -, sendo certo que tal circunstância não é capaz de rechaçar o direito do autor à integração postulada, como alegado pelas recorrentes, à semelhança das gorjetas.<sup>519</sup>

Portanto, consideramos que as gueltas, desde que pagas habitualmente e com a anuência do empregador, por possuírem natureza de remuneratória, não obstante seus pagamentos serem realizados por terceiros ao empregado, de forma assemelhada às gorjetas, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias, com sujeição passiva da empresa empregadora e não do terceiro que realiza o seu pagamento.

O **direito de arena**, constitucionalmente previsto no art. 5º, XXVIII, “a”, preconiza que “são assegurados, nos termos da lei, a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive em atividades desportivas”. Em

<sup>518</sup> TST, 3ª Turma, Acórdão do processo Nº ARR - 210600-46.2009.5.02.0052, Relator: Min. Maurício Godinho Delgado, publicado em 06/08/2014.

<sup>519</sup> TST, 3ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 56500-47.2006.5.17.0012, Relatora: Min. Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, publicado em 13/10/2010.

consonância com esse preceito constitucional, nos termos do o art. 42, da Lei nº 9.615, de 1998, o direito de arena é aquele que a entidade de prática desportiva tem de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem. A titularidade do direito de arena é da entidade de prática desportiva e, por determinação prevista na referida lei, apenas o atleta que tiver participado do evento fará jus ao recebimento de um percentual do preço estipulado para a transmissão ou retransmissão do respectivo evento esportivo. Dentro deste contexto, a doutrina atribuía à natureza de remuneração ao direito de arena, de forma semelhante às gorjetas.<sup>520</sup>

Ocorre que, a Lei nº 12.395, de 2011, ao promover alteração na redação do § 1º do art. 42 da Lei nº 9.615, de 1998, por expressa manifestação legal passou a definir o direito de arena como sendo uma parcela de natureza civil, nos seguintes termos:

§ 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil.

Entrementes, tendo em vista o direito de arena, regulado pelo art. 42 da Lei nº 9.615, de 1998, na redação original do referido dispositivo legal, não possuir definição expressa acerca de sua natureza jurídica, tanto a doutrina como a jurisprudência do TST manifestavam-se no sentido da sua natureza remuneratória. Neste diapasão, saliente-se que, sob a égide da redação anterior à vigência da Lei nº 12.395, de 2011, o TST considerava que o direito de arena tratava-se de parcela remuneratória:

3. DIREITO DE ARENA. NATUREZA JURÍDICA. A jurisprudência deste Tribunal, firmada quando da vigência da redação original do art. 42 da Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), reconhece a natureza remuneratória do direito de arena, aplicando-lhe o tratamento jurídico dado às gorjetas, paga por terceiros em favor dos empregados. Neste contexto, a verba integra a remuneração do atleta profissional, mas não serve de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado, nos moldes do art. 457 da CLT e da Súmula nº 354 desta Corte. Sendo assim, considerando que o pedido autoral refere-se ao período de vigência da redação original do art. 42 da Lei nº 9.615/98, confere-se parcial provimento ao recurso de revista para condenar o reclamado no pagamento dos reflexos legais postulados, não servindo o direito de arena de base de cálculo para as

---

<sup>520</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 620.

parcelas de aviso-prévio, adicional noturno, horas extras e repouso semanal remunerado.<sup>521</sup>

Fica claro, portanto, que, o direito de arena percebido pelo atleta, sob a égide da redação anterior à vigência da Lei nº 12.395, de 2011, embora pago por terceiros, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial era em considerar esta parcela como sendo decorrente de é uma contraprestação pelo trabalho prestado em favor do clube, ou seja, com o intuito remunerar o atleta por sua participação no espetáculo. Concluía, então, que o direito de arena possuía natureza jurídica de remuneração, guardando, inclusive, similitude com as gorjetas previstas no art. 457 da CLT, que também são pagas por terceiros.

Salienta Luciano Martinez, “a Lei nº 12.395, de 16-3-2011 (DOU, 17-3-2011) modificou a natureza jurídica do “direito de arena”. Ele deixou de ser uma verba trabalhista para assumir, por expressa manifestação legal, uma feição de vantagem civil.”<sup>522</sup>

Não consideramos ter havido uma modificação na natureza jurídica do direito de Arena. Entendemos que, o enquadramento, doutrinário e jurisprudencial, do direito de arena como possuindo natureza jurídica de remuneração decorria da circunstância de o texto original do art. 42, § 1º da Lei n. 9.615, 1998 não ter explicitado a sua natureza jurídica. Entretanto, a supressão desta omissão pela Lei nº 12.395, de 2011, certamente introduzirá profundas alterações na linha interpretativa até então dominante. É que o novo preceito legal enquadra, explicitamente, como parcela de natureza civil, a participação do atleta trabalhador no direito de arena, portanto, não sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

Os contratos de **direito de imagem** levam em consideração as características individuais e os atributos pessoais do trabalhador, vez que está intrinsecamente ligado à personalidade do indivíduo, porque é atributo que o identifica e o distingue dos demais, sendo elemento indissociável da pessoa humana e protegido juridicamente. Normalmente ajustados entre atletas profissionais e seus empregadores, decorrentes de livre negociação, não sendo produto da necessária exposição pública dos atletas, mas da exploração privada do reconhecimento que, por mérito individual, eles alcançaram. Por essa razão o contrato de licença de uso de imagem

---

<sup>521</sup> TST, 7ª Turma, Acórdão do processo Nº RR - 1866-13.2011.5.02.0443, Relator: Desembargador Convocado Arnaldo Boson Paes, publicado em 10/12/2014.

<sup>522</sup> MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 552.

é de natureza civil, e não trabalhista, sendo apenas conexo, por razões topológicas, ao contrato de emprego.<sup>523</sup>

Luciano Martinez destaca as diferenças entre “direito de imagem” e “direito de arena”:

Anote-se, como já se fez alhures, que o “direito de uso de imagem” não se confunde com o “direito de arena”. Este é outorgado coletivamente aos atletas profissionais pela mera participação nos eventos desportivos, ainda que, por permanecer no banco de reservas, não tenham entrado em campo/quadra, enquanto aquele é cedido ou explorado, mediante ajuste contratual personalíssimo. O “direito de uso da imagem”, por outro lado, visa às qualidades individuais do trabalhador, não sendo mera decorrência do serviço prestado, mas fruto daquilo que ele consegue expressar fora do evento esportivo. Ademais, quanto à titularidade, nota-se que o “direito de arena” é um direito da entidade de prática desportiva, que, por força de lei, tem o dever jurídico de repassar um percentual da receita apurada, mediante a intermediação do sindicato, aos atletas profissionais participantes do espetáculo. A titularidade do “direito de uso de imagem”, por outro lado, é do atleta, singularmente considerado.<sup>524</sup>

A Lei nº 12.395, de 2011, ao mesmo tempo em que alterou a redação do art. 42 da Lei nº 9.615, de 1998, acresceu-lhe o art. 87-A corroborando nítida natureza civil para as parcelas pagas ao atleta profissional a título de direito de imagem:

Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Antes da referida alteração legislativa, a jurisprudência no CARF oscilava, ora no sentido de fazer incidir contribuições previdenciárias, ora em sentido contrário:

**CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM. ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. INCIDÊNCIA.**

Integram o salário-de-contribuição do atleta profissional de futebol os rendimentos auferidos a título de direito de imagem, por se constituir em verba remuneratória, independente do título e da forma de percepção da renda.<sup>525</sup>

**(...). NÃO INCIDEM CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS SOBRE O DIREITO DE IMAGEM.**

(...)

<sup>523</sup> *Ibidem*, p. 553.

<sup>524</sup> *Idem*, p. 553-554.

<sup>525</sup> CARF, 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 2401-001.617, relator: conselheiro Kleber Ferreira de Araujo, julgado em 10/02/2011.

4. Não incide contribuição social previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de cessão de direitos de uso de imagem.<sup>526</sup>

Da mesma forma como ocorreu com o direito de arena, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 12.395, de 2011, que acresceu o art. 87-A à Lei nº 9.615, de 1998, de forma explícita esclareceu que a natureza jurídica do direito de imagem é de natureza civil, o que certamente terá como efeito a adoção desta definição legislativa quando da apreciação da incidência de contribuições previdenciárias, que incidem, exclusivamente, sobre o pagamento de verbas de natureza remuneratória, o que não é o caso.

Por fim, trataremos da **verba de representação**, que consiste na importância concedida ao trabalhador para que ele possa arcar com despesas inerentes às ostentações que o cargo exige, ou seja, tem por objetivo indenizar ou reembolsar as despesas na promoção de negócios ou para captação de clientes para o empregador, o que caracteriza o seu caráter indenizatório.<sup>527 528</sup>

Não obstante a jurisprudência majoritária posicionar-se no sentido de que a verba de representação não tem natureza remuneratória, sob o argumento de que a parcela destina-se a ressarcir o empregado destes gastos, há quem se manifeste haver caráter remuneratório na referida verba, por considerar que parte do salário pago a todo empregado destina-se a despesas com aparência e padrão social, devendo haver, nestes casos, remuneração compatível com a função que ocupa e com os gastos inerentes à posição de *status* que o cargo oferece.<sup>529 530</sup>

No âmbito da jurisprudência, destaca-se precedente do STJ que concluiu pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba de representação, por considerar, inclusive, a não taxatividade das hipóteses de exclusão da base de cálculo elencadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - VERBA DE REPRESENTAÇÃO.

1. A verba de representação paga aos gerentes pelas funções de representação de clientes não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, por ter natureza indenizatória.

<sup>526</sup> 2º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Acórdão nº 205-00.492, Relator: conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, julgado em 09/04/2008.

<sup>527</sup> BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 636.

<sup>528</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 297.

<sup>529</sup> BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 882.

<sup>530</sup> KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 180.

2. A relação das parcelas que se excluem da base de cálculo, constante do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 não é taxativa, admitindo a inclusão de outras hipóteses.<sup>531</sup>

Em outras ocasiões ao enfrentar a questão, o STJ deixou consignado que nos casos apreciados não se discutia a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba de representação, mas a constatação, pela Corte de origem, de que os pagamentos efetuados aos empregados ocupantes dos cargos de direção possuem natureza remuneratória, e não indenizatória, e ainda, que não incide a contribuição no caso de efetiva e comprovada verba de representação:

4. Conforme disposto no acórdão, a empresa pagava a seus empregados, em razão do exercício dos cargos de confiança, um valor mensal, independentemente da comprovação de qualquer despesa. Assim, não se constatou nenhum dano ou prejuízo sofrido pelos empregados em função da prestação do serviço, não se caracterizando tal verba como indenização, conforme alegado pela apelante. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

5. In casu, não se discute a incidência da Contribuição Previdenciária sobre a verba de representação, mas a constatação, pela Corte de origem, de que os pagamentos efetuados aos empregados ocupantes dos cargos de direção possuem natureza remuneratória, e não indenizatória.

6. Cada caso deve ser analisado cautelosamente para evitar burla, que ensejaria grave prejuízo para a Previdência Social.

7. Ademais, cumpre ressaltar que não incide a Contribuição no caso de efetiva e comprovada verba de representação; e que a habitualidade, por si só, não descaracteriza a natureza indenizatória, porque se pode receber a citada verba e, de fato, representar a empresa ou a instituição da qual se faz parte, diariamente, com despesas que viriam com essa rubrica.<sup>532</sup>

Nos mesmos termos em que preconiza a doutrina e a jurisprudência do STJ, entendemos que não deva haver incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas de representação, posto que, na realidade, configuram-se instrumentos para o trabalho, portanto de natureza indenizatória/ressarcitória. Entretanto, salientamos que a questão da comprovação das despesas realizadas, com o condão de se evitar burla à previdência social, sob pena de se considerar a referida verba como parcela remuneratória, não merece prosperar.

O CARF, em sentido diametralmente oposto, ao apreciar verbas semelhantes destinadas a parlamentares, editou a Súmula nº 87, tendente a reconhecer que o ônus probatório é da fiscalização e não do contribuinte: “O imposto de renda não incide sobre as verbas recebidas

---

<sup>531</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 371.409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 28/10/2002.

<sup>532</sup> STJ, 2ª Turma, REsp 1123062/ES, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 14/09/2010.

regularmente por parlamentares a título de auxílio de gabinete e hospedagem, exceto quando a fiscalização apurar a utilização dos recursos em benefício próprio não relacionado à atividade legislativa.”

O enfrentamento das controvérsias acerca da incidência ou não incidência de contribuições previdenciárias, sobre parcelas distintas daquelas relacionadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, apontam no sentido de que efetivamente as parcelas ali relacionadas não compõem uma lista exaustiva. E que a solução acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinada verba paga pelo empregador aos seus trabalhadores passa pela averiguação da subsunção de cada parcela ao conceito de remuneração.

Em outras palavras, se a verba apreciada enquadra-se como sendo parte do “conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho”, sobre esta verba haverá incidência de contribuições previdenciárias. Caso contrário, a parcela estará fora do alcance da exação previdenciária.

## CONCLUSÃO

1. Indubitavelmente enquadram-se no conceito de *tributo* as contribuições previdenciárias do empregador ou da empresa e do segurado da previdência social, incidentes sobre “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, elencadas dentre as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 195, I, “a” e II, da Constituição, exclusivamente voltadas ao custeio dos benefícios do regime geral da previdência social (RGPS), que é parte integrante da seguridade social.

Destarte, em virtude de sua natureza tributária, contribuições previdenciárias em observância ao princípio da reserva legal ou da legalidade estrita, somente poderão ser exigidas ou majoradas por lei. Assim sendo, por possuírem expressa previsão constitucional, as contribuições previdenciárias têm a lei ordinária como veículo idôneo para a sua instituição ou majoração, sendo certo que o ordenamento constitucional admite, também, a instituição e a majoração destes tributos por medida provisória.

Ademais, à União é conferida competência residual para a criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, além das expressamente previstas na Constituição, desde que criadas obrigatoriamente ser por meio de lei complementar e, ainda, observados os requisitos de que a contribuição seja não cumulativa e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios de contribuições já discriminadas no texto constitucional.

É exatamente neste ponto que surgem várias celeumas acerca da instituição de contribuições sociais. Por vezes, por que não dizer por diversas vezes, são exigidas contribuições sociais em que o legislador entende estar simplesmente disciplinando a exação expressamente prevista no texto constitucional, daí, institui as referidas contribuições por intermédio de lei ordinária. Tudo muito certo, se o legislador ordinário, no afã de dar interpretação mais ampla ao texto constitucional para a definição de fato gerador e de base de cálculo de tributos, não exorbitasse dos preceitos constitucionais e, em verdade, acabasse por criar nova contribuição não prevista na Constituição, que somente pode ser instituída por lei complementar, como ocorreu, por exemplo com a previsão de incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), justamente por terem considerado que a exação instituída por lei ordinária era desprovida de prévia previsão

constitucional e que, conseqüentemente, somente poderia ter sido instituída por intermédio de lei complementar.

Destaque-se que são contribuintes das contribuições previdenciárias - além do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei - o trabalhador e demais segurados do RGPS. Donde se conclui que, também, está sujeita a contribuir para a previdência social, qualquer pessoa física que venha a exercer atividade laborativa remunerada abrangida pelo RGPS, por enquadrar-se no conceito amplo de trabalhador, também denominado segurado obrigatório da previdência social, na condição de empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual ou segurado especial.

Saliente-se que, na sua redação original, a Constituição somente viabilizava a imposição de contribuições previdenciárias incidentes sobre a *folha de salários*, pois a redação do seu art. 195, I, possuía formulação estreita. Ou seja, sob esse modelo, não havia espaço para que fossem tributadas, por via de legislação ordinária, as importâncias pagas por empresas a trabalhadores sem vínculo de emprego, tais como sócios dirigentes, autônomos e trabalhadores avulsos, conforme concluiu o STF.

De forma conclusiva, pode-se constatar a abrangência da expressão *folha de salários*, que é o primeiro componente do campo de incidência das contribuições previdenciárias: alberga tão-somente as contraprestações decorrentes da execução de trabalho subordinado, ou seja, com vínculo empregatício. E que, definitivamente, com a nova redação do art. 195, I, “a”, da Constituição - dada pela EC nº 20, de 1998 - houve um alargamento da competência material a ser exercida pelo legislador - prevendo a incidência das contribuições previdenciárias não só sobre a *folha de salários*, mas também, sobre *demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*.

Como fecho, conclui-se que a EC nº 20, de 1998, não promoveu a possibilidade de alargamento da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores com vínculo empregatícios. Tanto é verdade, que não houve alteração na legislação ordinária, decorrente da EC nº 20, de 1998, referente à base tributável de contribuições previdenciárias incidentes sobre o *total das remunerações* dos segurados empregados, prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Por certo, o legislador ordinário ao utilizar a expressão *remunerações* como base tributável, levou em conta o fato de que a Constituição utiliza a expressão *salário* indistintamente como sinônimo de *remuneração*, uma vez que vale-se de conceito abrangente de *salário*, análogo ao de *remuneração*, no sentido de determinar a incorporação dos ganhos habituais do empregado, percebidos a qualquer título, à base econômica tributável das contribuições previdenciárias, denominando-a de *salário*, conforme dispõe o art. 201, § 11, da Constituição: “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

A regra matriz de incidência constitucionalmente prevista para as contribuições previdenciárias, encontra suas hipóteses de incidência delineadas nos artigos 22 e 28, da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente, para a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, e para a contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social.

Os citados dispositivos, ao descreverem a *remuneração* como sendo a base impositiva da contribuição previdenciária, não desceu à pormenorização acerca das parcelas remuneratórias. Enunciam, tão-somente, a incidência sobre a remuneração, inclusive as gorjetas, sobre ganhos habituais sob a forma de utilidades, sobre os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial e, ainda, sobre outras espécies de remuneração, qualquer que seja sua forma. Isto no caso dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, posto que para os contribuintes individuais a lei menciona tão somente que a incidência dar-se-á sobre a totalidade das remunerações.

Conclusivamente, o *salário de contribuição* é a base de cálculo para se determinar a contribuição devida pelos segurados, tendo valor mínimo e máximo fixados na legislação e a *remuneração*, diversamente, é a base de cálculo da contribuição da empresa, e não está sujeita a limite máximo. O salário de contribuição, para o segurado, é obtido a partir da sua remuneração, mas não se identifica com ela, em função do limite máximo a que se encontra sujeito o salário de contribuição, a que à remuneração não é aplicável. Ou seja, os valores do salário de contribuição e da remuneração coincidem até o limite máximo do salário de contribuição. A partir deste limite, o valor do salário de contribuição, base de cálculo para o segurado, difere do valor da remuneração, base de cálculo da empresa, sendo a última sempre igual ou superior.

A remuneração, como base de cálculo das contribuições previdenciárias, em muito se assemelha - porém, não se confunde - com o conceito trabalhista de remuneração. Justamente porque o conceito de remuneração para efeitos da apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias não se restringe às hipóteses em que há uma relação de emprego, de que trata a CLT e abrangida pela expressão *folha de salários*, prevista na primeira parte do art. 195, I, “a”, da Constituição. As contribuições previdenciárias incidentes sobre os *demais rendimentos do trabalho*, previstos na segunda parte do art. 195, I, “a”, da Constituição, destinados à pessoa física prestadora de serviço, mesmo sem vínculo empregatício, também denominada de *remuneração* na legislação ordinária, não se encontram albergadas pela legislação trabalhista, o que acarreta a necessidade de autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho para fins de definição de remuneração, em específico, para a apuração da remuneração dos trabalhadores sem vínculo empregatício.

A legislação trabalhista, utiliza a expressão *salário* para designar as verbas pagas diretamente pelo empregador, quer sejam em dinheiro quer sejam em utilidades. Já a expressão *remuneração* é utilizada para englobar tanto o salário, que é desembolsado diretamente pelo empregador, como as gorjetas, que são parcelas desembolsadas por terceiros, embora sejam resultado do trabalho realizado pelo empregado, no âmbito da relação contratual. Ou seja, de acordo com a CLT, *remuneração* é gênero e *salário* é a espécie desse gênero.

O conceito de *remuneração* no Direito Previdenciário somente é mais amplo se comparado com o da legislação trabalhista no que concerne as parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas sem vínculo empregatício, que percebem remunerações não decorrentes de uma relação de emprego disciplinada na CLT, tais como os empresários e os trabalhadores autônomos, denominados segurados contribuintes individuais, e ainda, os servidores públicos não amparados por regimes próprios de previdência social, estes enquadrados como segurados empregados, dentre outros. Daí a necessidade de um conceito próprio de *remuneração* para o Direito Previdenciário.

Como fecho, para fins de verificar a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em especial, no que diz respeito ao segurado empregado, não pode deixar de ser levada em consideração a exigência da habitualidade, que consta expressamente no art. 201, § 11, da Constituição: “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.”.

Assim sendo, conceitualmente, pode-se considerar, conclusivamente, que *remuneração é o conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho*, com a ressalva de que para efeitos de serem considerados como base de cálculo das contribuições previdenciárias, os rendimentos do trabalho, decorrentes de prestação de serviços em caráter eventual, sem relação de emprego, não se sujeitam a exigência da habitualidade.

Ademais, não se pode olvidar que os principais dispositivos legais que trazem em seu bojo a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias são os art. 22, I, e art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991. E dos referidos dispositivos legais, em consonância com os dispositivos constitucionais que tratam do custeio previdenciário, art. 195, I, “a”, e art. 201, § 11, é que podem ser identificadas as características das parcelas que integram a remuneração: a) habitualidade; b) retribuição pelo trabalho e não para o trabalho; c) irrelevância do título; d) integrar o patrimônio do trabalhador; e) independência da consumação ou não da quitação da prestação; e f) o benefício previdenciário é a substituição da remuneração do trabalhador.

Definitivamente, devem ser consideradas como parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em decorrência do caráter incontroverso da natureza remuneratória, o *salário* e o *décimo-terceiro salário*, este em decorrência da periodicidade anual com que é pago, caracterizando, assim, a habitualidade. Nesta condição, também, devem ser enquadradas as parcelas concedidas a título de *salário utilidade*, desde observadas, cumulativamente, as características supracitadas.

2. Por outro lado, são inúmeras as situações em que há o pagamento ou o creditamento de verbas para o trabalhador pelo tomador de serviços ou por terceiros e estas parcelas, por não estarem abrangidas pelo conceito de remuneração, não estarão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, justamente porque não há incidência da norma tributária. Significa dizer que a *não incidência* decorre de fatos que não estão previstos em nenhuma hipótese de norma tributária, e conseqüentemente, não haverá tributação, por simples inexistência de incidência normativa.

Definitivamente, as parcelas elencadas no art. 458, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), configuram hipóteses de *não incidência*, porque expressamente desconsideradas como salário, não guardam identidade com a regra matriz de incidência prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991, porquanto não se subsumem ao conceito de

remuneração previsto na lei de custeio previdenciário. Vez que, definir salário de forma diversa de como faz o direito privado, para abranger realidades incompatíveis com o conceito formulado pelo Direito do Trabalho, estaremos diante de ampliação indevida da competência da União para exigir as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

Ao lado da figura da não incidência, destacam-se, ainda, as figuras da imunidade e da isenção. *Imunidade* é o obstáculo criado por urna norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. *Isenção* é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação

Conclusivamente, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, ao elencar parcelas não integrantes do salário de contribuição e, conseqüentemente, não integrantes da remuneração, é dotado de atecnicidade legislativa por não traçar qualquer distinção e fazer constar em um mesmo dispositivo legal, indistintamente, hipóteses de: i) *não incidência*; ii) *isenção*; e iii) *imunidade*. E pior, constata-se que há uma tendência da administração tributária em considerar, todas estas hipóteses elencadas no aludido dispositivo legal, como sendo decorrentes de *isenção*.

A justificativa para esta tendência da administração tributária é simples: se isenções fossem, estariam sujeitas a uma interpretação literal, portanto, diminuída estaria a abrangência da aplicação prática destas hipóteses, ou seja, restritas seriam as possibilidades de os empregadores enquadrarem parcelas concedidas aos seus trabalhadores nas situações previstas em lei como não integrantes da remuneração, acarretando conseqüentemente a tributação destas parcelas.

Entretanto, verifica-se que se incluem entre as parcelas elencadas hipóteses que se configuram como *imunidade*, vez que decorrentes de norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, como é o caso das importâncias pagas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa e dos programas de previdência complementar.

De mais a mais, dentre as parcelas elencadas, destacam-se uma série delas que se configuram como *não incidência*, como é o caso das verbas possuidoras de natureza *indenizatória*, como por exemplo, adicional e a ajuda de custo concedidos ao aeronauta, o

pagamento de férias vencidas e não gozadas, as denominadas indenizações rescisórias, importâncias recebidas a título de incentivo à demissão, abono de férias fruto da conversão de 1/3 do período de férias em pecúnia. E outras de natureza *ressarcitória*, como é o caso do ressarcimento de despesas pelo veículo do empregado.

Outras parcelas que não se enquadram na regra matriz da incidência de contribuições previdenciárias - encontrando-se, também, no campo da não incidência - são as decorrentes de *pagamentos efetuados para o trabalho*, que se distinguem daqueles realizados como retribuição pelo trabalho, como é o caso do valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços e, também, do transporte, alimentação e habitação fornecidos em frentes de trabalho.

Destacam-se, ainda, outras hipóteses de não incidência, por não configurarem, efetivamente, rendimentos destinados a retribuir trabalho prestado, como é o caso dos benefícios previdenciários, dos abonos do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP, valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais e auxílio a educação.

Especificamente quanto a previsão de não integração da remuneração dos denominados *ganhos eventuais*, há de se destacar que estamos, novamente, diante de uma situação de não incidência, uma vez que a própria Constituição limitou a incidência de contribuições previdenciárias aos *ganhos habituais*. Consequentemente, encontram-se fora do campo da incidência os *ganhos eventuais*.

Em suma, conforme detalhado no transcorrer da análise das verbas em comento, no campo da não incidência enquadram-se quase a totalidade das parcelas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Como arremate, tratam-se, em verdade, de hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas, tendo em vista a existência de regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.

3. Outro ponto a que se apega a administração tributária é considerar que as hipóteses previstas § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, que dizem respeito às parcelas não integrantes da remuneração, são relacionadas exaustivamente. Deve-se concluir que a expressão “exclusivamente” adotada no aludido dispositivo diz respeito somente quando o fato jurídico apreciado subsume-se a regra matriz de incidência, daí sendo afastada a exação exclusivamente

nas hipóteses expressamente elencadas. Caso contrário, se a parcela não é contemplada na regra matriz de incidência, não há necessidade de dispositivo de lei tendente a excluir a referida verba da incidência, podendo existir um número indefinido de fatos jurídicos que não se materializam conforme tipificado na regra-matriz de incidência.

Assim, não há de se exigir uma regra indicando casos de não incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência. Ora, se não incide a norma, então não há tributo, porque o fato que ocorreu não está nela abstratamente descrito. Tem-se a não incidência, que deve ser encarada simplesmente como uma consequência natural da ausência de juridicidade tributável no plano normativo, que provoca reflexos no plano fático.

Por isso mesmo, até os dias de hoje há uma enorme diversidade de controvérsias acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre determinadas parcelas pagas pelas empresas aos seus prestadores de serviço, tanto discutidas pela doutrina, como sujeitas à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e demais instâncias judiciais e administrativas.

Definitivamente, a solução destas controvérsias passa necessariamente pela verificação da adequação da respectiva verba concedida ao trabalhador ao conceito de remuneração e, conseqüentemente, da verificação dos requisitos estabelecidos para que determinada parcela seja considerada enquadrada no conceito de remuneração.

Isto posto, merecem uma apreciação conclusiva acerca da subsunção ao conceito de remuneração e, por decorrência, acerca da incidência de contribuições previdenciárias, as parcelas atualmente submetidas ao crivo do STF, quais sejam, terço de férias, adicional de horas extras, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional noturno, gorjetas, comissões, prêmios, ajuda de custo e diárias, salário maternidade e aviso prévio indenizado.

Dentre as parcelas que não se enquadram no conceito de remuneração, por não se destinarem a retribuir o trabalho, destacam-se aquelas que possuem *natureza indenizatória*, e por isto mesmo, encontram-se incólumes à incidência de contribuições previdenciárias, como é o caso do: *terço de férias, adicional de horas extras, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional noturno e aviso prévio indenizado*.

Da mesma forma, as parcelas de *natureza ressarcitória* encontram-se fora do conceito de remuneração, por não se destinarem a retribuir o trabalho, dentre as quais destacam-se: a *ajuda de custo*, que nada mais é que uma forma de ressarcimento pelo empregador ao empregado que efetua alguma despesa em seu favor; e as *diárias*, que se destinam exclusivamente à cobertura das despesas havidas em virtude do deslocamento do empregado a serviço do empregador, independentemente da proporção que tenham em relação ao salário. Portanto, inalcançáveis pela incidência de contribuições previdenciárias.

O *salário maternidade* não se enquadra no conceito de remuneração, vez que possui natureza jurídica de benefício previdenciário, cujo ônus é arcado pelo regime geral da previdência social, e conseqüentemente, não se destina a retribuir o trabalho. Portanto, não pode a lei ordinária afastar a sua natureza jurídica, de benefício previdenciário, para sobre ele fazer incidir contribuições previdenciárias.

Por outro lado, não obstante as *gorjetas* não integrem o conceito estrito de salário, o art. 457 e seu §3º, da CLT, de modo incontroverso estipulam que a gorjeta, cobrada pelo empregador na nota de serviço ou oferecida espontaneamente pelos clientes, possui natureza remuneratória. Portanto, dada a sua natureza remuneratória, há de sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que esta é a base de incidência da exação.

No que é pertinente às *comissões*, §1º do art. 457, da CLT dispõe explicitamente que: “integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”. Portanto, considerando que as comissões tratam-se de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços decorrentes do contrato de trabalho e não há como se negar o caráter remuneratório desta verba, conseqüentemente, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias.

Os *prêmios*, que são vinculados a comportamentos e resultados de ordem pessoal do trabalhador ou de um grupo de trabalhadores, somente se pagos com habitualidade integram a remuneração e, conseqüentemente, sujeitar-se-ão à incidência de contribuições previdenciárias. Isto porque, a textualidade do conjunto normativo é claríssima no sentido de que a base de cálculo para incidência da contribuição previdenciárias somente deve considerar os ganhos habituais.

Diante de um cenário pautado pela escassez de profissionais altamente qualificados e pela crescente competitividade entre as empresas por estes profissionais, as empresas têm adotado diversos instrumentos tanto para a atração de profissionais qualificados, como para a manutenção destes. Dentre estas parcelas, merecem destaque o bônus de contratação (*hiring bonus*), o bônus de retenção (*retainer fee*) e os planos de opção de compras de ações (*stock options plan*).

O bônus de contratação ou *hiring bonus*, que consiste no pagamento de determinada verba por parte da empresa para profissional qualificado, antes do início da prestação dos serviços, objetivando a sua efetiva contratação. Destarte, há de se concluir que se trata de pagamento sem nenhuma feição retributiva de prestação de serviços, não se caracterizando o *hiring bonus* decorrência lógica de prestação de serviços, pois o pagamento serve efetivamente como indenização para ruptura do vínculo empregatício anterior para o empregado assumir nova relação jurídica empregatícia, reduzindo os riscos inerentes a esta opção. Ademais, tratando-se de pagamento único, a parcela estará desprovida da característica da habitualidade, requisito - também - necessário para que se considere determinada verba como de natureza remuneratória e, conseqüentemente, passível de sujeição à incidência de contribuições previdenciárias.

O bônus de retenção ou *retainer fee* surge também como consequência da política de identificação e atração de profissionais talentosos pelo mercado de trabalho, que é a sua própria retenção na empresa. Partindo da premissa da existência do caráter contraprestacional da verba, o ponto crucial a ser analisado para a definição da incidência da exação previdenciária em comento diz respeito exatamente a frequência do pagamento do referido bônus de contratação. Ou seja, somente estará sujeito à incidência de contribuições previdenciárias se pago com habitualidade, da mesma forma que os *prêmios*.

Conforme já apontamos, os empregadores vêm criando instrumentos para que seu capital humano se alinhe às pretensões da empresa. Exemplo destes instrumentos é o plano de opção de compra de ações (*stock options plan*), que tem por principal objetivo tornar os colaboradores acionistas da empresa e estimulá-los a se comprometer cada vez mais com o negócio que estão inseridos, quer pelo alinhamento com a missão e metas da empresa, quer pela fidelização das relações de trabalho. Acerca da pretensa incidência de contribuições previdenciárias sobre os ganhos auferidos com os planos de opção de compra de ações, há de se concluir que: i) as *stock options plan*, regra geral, possuem natureza mercantil, portanto, inalcançáveis pela incidência da exação previdenciária ; e ii) afastada a natureza mercantil, ante

a ausência de voluntariedade, risco ou onerosidade, a incidência de contribuições previdenciárias somente dar-se-á se caracterizada a habitualidade.

Outras verbas que envolvem acirrada discussão acerca da integração ou não da base de cálculo das contribuições previdenciárias, com posicionamentos que acarretam conclusões distintas tanto por parte da doutrina, como por parte da jurisprudência são as *gueltas*, o direito de arena, o direito de imagem e as verbas de representação.

As *gueltas* consistem de verbas pagas por terceiro ao empregado, por intermédio da empresa, visando incentivar a venda de seus produtos. Consideramos que as *gueltas*, desde que pagas habitualmente e com a anuência do empregador, por possuírem natureza de remuneratória, não obstante seus pagamentos serem realizados por terceiros ao empregado, de forma assemelhada às gorjetas, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias, com sujeição passiva da empresa empregadora.

O *direito de arena*, que é aquele que a entidade de prática desportiva tem de negociar, autorizar e proibir a fixação, a transmissão ou retransmissão de imagem de espetáculo ou eventos desportivos de que participem. A doutrina atribuía à natureza de remuneração ao direito de arena, de forma semelhante às gorjetas. Entretanto, a Lei nº 12.395, de 2011, ao promover alteração na redação da Lei nº 9.615, de 1998, passou a enquadrar, explicitamente, como parcela de natureza civil, a participação do atleta trabalhador no direito de arena, afastando, portanto, a possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias.

O *direito de imagem*, normalmente ajustado entre atletas profissionais e seus empregadores, decorrentes de livre negociação, não sendo produto da necessária exposição pública dos atletas, mas da exploração privada do reconhecimento que, por mérito individual, eles alcançaram. Por essa razão o contrato de licença de uso de imagem é de natureza civil, e não trabalhista, sendo apenas conexo, por razões topológicas, ao contrato de emprego. Da mesma forma como ocorreu com o direito de arena, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 12.395, de 2011, de forma explícita esclareceu que a natureza jurídica do direito de imagem é de natureza civil, portanto, fora do âmbito da hipótese de incidência das contribuições destinadas ao custeio do regime geral da previdência social.

Por derradeiro, a *verba de representação*, que consiste na importância concedida ao trabalhador para que ele possa arcar com despesas inerentes às ostentações que o cargo exige, ou seja, tem por objetivo indenizar ou reembolsar as despesas na promoção de negócios ou para

captação de clientes para o empregador, daí, encontrar-se fora do alcance da incidência das contribuições previdenciárias, exatamente em virtude do seu caráter indenizatório/ressarcitório.

Enfim, com base na legislação, doutrina e jurisprudência específicas, utilizadas para dar suporte a análise crítica acerca da natureza jurídica das mais diversas verbas pagas aos trabalhadores, objeto de nossa apreciação, conclui-se que a aplicação do conceito de remuneração adotado no transcorrer do presente trabalho é dotada de suporte de validade para a efetiva averiguação da incidência ou não incidência de contribuições previdenciárias sobre estas parcelas, delimitando efetivamente a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Por fim e conclusivamente, se a parcela enquadra-se no **conjunto de retribuições habitualmente recebidas pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou utilidades, provenientes do tomador dos serviços ou de terceiros, sempre decorrentes do contrato de trabalho**, abrangida estará pela base de cálculo das contribuições previdenciárias, como consequência do cumprimento cumulativo dos seguintes requisitos: i) serem retribuição pelo trabalho e não para o trabalho; ii) serem pagas ou concedidas com habitualidade; iii) integrarem o patrimônio do trabalhador; e iv) o benefício previdenciário deve substituir estas parcelas no advento de algum infortúnio amparado pelos benefícios de prestação continuada da previdência social. Tudo isto, independentemente do título que seja adotado para a verba e que tenha havido a consumação ou não da quitação da prestação.

**BIBLIOGRAFIA**

ALOUICHE, Luiz Fernando; LABATUT, Andrew Laface; e TERRA, Rodrigo Petry. Lei abre margem para o Fisco tributar os planos de Stock Options. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-19/lei-abre-margem-fisco-tributar-planos-stock-options#author>>. Acesso em: 11/03/2016.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. *Medida provisória e a sua conversão em lei. A emenda constitucional nº 32 e o papel do Congresso Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALERA, Wagner. *Legislação previdenciária anotada*. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: FISCOsoft, 2013.

\_\_\_\_\_. *O marketing de incentivo e as contribuições sociais*. In *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008.

\_\_\_\_\_; e MUSSI, Cristiane Miziara. *Direito previdenciário*. 10 ed. São Paulo: Método, 2014.

\_\_\_\_\_; e SIMÕES, Thiago Taborda. *Participação nos lucros e nos resultados: natureza jurídica e incidência previdenciária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: FISCOsoft, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARAÚNA, Augusto Cezar Ferreira de. *Curso de Direito do Trabalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROS, Alice Monteiro. *Curso de Direito do Trabalho*. 7 ed. São Paulo: LTr, 2011.

BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BOMFIM, Vólia. *Direito do Trabalho*. 9 ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2014.

BRAGANÇA, Kerly Huback. *Direito Previdenciário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Considerações jurídico-tributárias a respeito das atividades de marketing de incentivo*. In *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; e LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 8. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo: LTR, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. *Análise da incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos obtidos pelos trabalhadores em decorrência de stock option plan, hiring bonus, bônus de retenção e indenização por quarentena*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012.

EDUARDO, Ítalo Romano; e EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. *Curso de Direito Previdenciário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

FARO, Maurício Pereira; e MEIRA, Thais Barros. *Incidência de contribuição previdenciária e IRPF nos Planos de Stock Option*. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/incidencia-de-contribuicao-previdenciaria-e-irpf-nos-planos-de-stock-option>>. Acesso em: 11/03/2016.

FREIRE, Elias Sampaio. *Direito Administrativo*. 10 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

\_\_\_\_\_; e MOTTA, Sylvio. *Ética na Administração Pública*. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

\_\_\_\_\_. *A influência da habitualidade e da eventualidade para a incidência de contribuições previdenciárias*. In: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karen Jureidini; e QUEIROZ, Mary Elbe. *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo, SP: Focofiscal, 2014.

\_\_\_\_\_. *Imposto de Renda Retido na Fonte – remessas para o exterior: o mero crédito contábil não importa aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*. In: QUEIROZ, Mary Elbe. *Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário*. São Paulo, SP: Focofiscal, 2015.

\_\_\_\_\_. *A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias*. In: FREIRE, Elias Sampaio; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012.

\_\_\_\_\_. *Questões relevantes sobre as Contribuições Previdenciárias no âmbito da jurisprudência do CARF*, in I Congresso Brasileiro de Estudos e Pesquisas de Processos Administrativos Tributários. Fortaleza: Instituto de Estudos e Pesquisas de Processos Administrativos Tributários – INEPPAT, em 18/08/2011.

\_\_\_\_\_. *Jurisprudência do CARF sobre temas previdenciários*, in Grupo de Estudos Tributários. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas – FGV, em 04/10/2012.

\_\_\_\_\_. *A Questão da Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Parcelas Pagas a Título de Stock Options e de Hiring Bonus*, in Seminário Internacional de Direito Tributário. Brasília: Confederação Nacional da Indústria – CNI, em 04/06/2013.

\_\_\_\_\_. *As Contribuições Previdenciárias e a jurisprudência do CARF*, in 2º Congresso Goiano de Direito Previdenciário. Goiânia: Instituto Goiano de Direito Previdenciário, em 16/08/2013.

\_\_\_\_\_. *Polêmicas previdenciárias: aspectos controvertidos na jurisprudência do CARF*, in XIII Congresso Internacional de Direito Tributário de Pernambuco. Recife: Instituto Pernambucano de Estudos Tributários, em 03/10/2013.

\_\_\_\_\_. *Tributação sobre a PLR e Stock options*, in Seminário sobre questões controvertidas no CARF. Brasília: Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, em 22/08/2014.

\_\_\_\_\_. *Contribuições previdenciárias e stock options*, in 3ª jornada de debates: contencioso tributário administrativo e judicial. São Paulo: Associação Brasileira de Advocacia Tributária - ABAT, em 29/08/2014.

\_\_\_\_\_. *Composição do salário-de-contribuição – parcelas controvertidas: PLR e Stock options*, in Fórum Contribuições Previdenciárias. Rio de Janeiro: Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região - EMARF, em 15/09/2014.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Curso de Direito do Trabalho*. São Paulo: Método, 2007.

GARCIA, Silvio Marques. *A incidência de contribuições para a seguridade social sobre as parcelas integrantes do salário-de-contribuição na visão do Superior Tribunal de Justiça*. In: SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Comentários à jurisprudência previdenciária do STJ*. Curitiba: Juruá, 2012.

GUEDES, Jefferson Carús. *Igualdade e desigualdade: introdução conceitual, normativa e histórica dos princípios*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *Dimensões linguísticas da desigualdade no Brasil: os diversos nomes de um mesmo fenômeno*. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, n. 1, p. 59-75, jan./jun. 2015.

IBRAIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 16 ed. Niterói: Impetus, 2011.

IGNACIO, Laura. Conselho decide que não é preciso distribuir lucros a temporários. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 08/12/2011.

JORGE, Társis Nametala. *Elementos de Direito Previdenciário – custeio*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

KERTZMAN, Ivan. *Curso Prático de Direito Previdenciário*. 9 ed., rev., amp. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2012.

\_\_\_\_\_; e CYRINO, Sinésio. *Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados*. Salvador: JusPODIVM, 2007.

LEITE, Celso Barroso. *Conceito de Seguridade Social*. In: BALERA, Wagner. *Curso de Direito Previdenciário: homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira*. 4 ed. São Paulo: LTr, 1998.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowsk; VITO, Mariana Neves de; e SOUZA, Luciana Simões de. *Stock options e demais planos de ações: questões tributárias polêmicas e a Lei 12.973/2014*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Previdenciário*. 5 ed. São Paulo: LTr, 2013.

MARTINS, Adalberto e CAVALCANTI, Hélio Augusto Pedroso. *Elementos de Direito Individual do Trabalho*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*, volume 1, (arts. 1º ao 95). 5 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENEZES, Adriana de Almeida. *Direito Previdenciário*. Salvador: Jus Podivm, 2012.

MENGARDO, Bárbara. Receita cobra INSS sobre o plano de saúde de dependente. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 17/07/2014.

\_\_\_\_\_. Balanço do Carf sobre ‘stock options’ é favorável ao Fisco. *Valor Econômico*, São Paulo, p. E1, 13/01/2015.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6 ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12 ed., rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_; e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral – contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PINTO, José Augusto Rodrigues. *Curso de Direito Individual do Trabalho*. São Paulo: LTr, 2000.

RAMOS, Maria Cíbele de Oliveira. *Os planos de benefícios das entidades de previdência privada*. São Paulo: LTr, 2005.

SAAD, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho: comentada*. 43 ed. São Paulo: LTr, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. *Direito Previdenciário Avançado*. 2 ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SÜSSEKIND, Arnaldo Lopes; MARANHÃO, Délio; e VIANNA, Segadas. *Instituições do Direito do Trabalho*. 11 ed. São Paulo, LTR, 1991.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TUMA, Fábila. *Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários?* São Paulo: LTr, 1999.

TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de Direito da Seguridade Social*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANA, Segadas. *Instituições de Direito do Trabalho*. 7 ed. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos, 1978.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Limitações Constitucionais à Instituição de Contribuições de Seguridade Social*. São Paulo: LTr, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Previdenciário*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, Marco André Ramos, *Manual de Direito Previdenciário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.