

**I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO  
TRIBUTÁRIO.**

**TEMA 3: AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FISCAL FEDERAL**

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:  
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS;  
PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES DO  
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

**2010**

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AgRg – Agravo Regimental  
AIRR – Agravo de Instrumento no Recurso de Revista  
CF – Constituição Federal  
GFIP – Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social  
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social  
MPAS – Ministério da Previdência e Assistência Social  
MPS – Ministério da Previdência Social  
RE – Recurso Extraordinário  
Resp – Recurso Especial  
RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
RGPS – Regime Geral de Previdência Social  
RPPS – Regime Próprio de Previdência Social  
SRF – Secretaria da Receita Federal  
SRP – Secretaria da Receita Previdenciária  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
SUS – Sistema Único de Saúde  
TST – Tribunal Superior do Trabalho

## Sumário

Seção 1 – Seguridade Social – conceito e disposições constitucionais acerca do seu financiamento.

- 1.1 Conceito de Seguridade Social
- 1.2 Financiamento da Seguridade Social
- 1.3 As Contribuições Especiais
- 1.4 Classificação das contribuições especiais.
- 1.5 As contribuições de seguridade social previstas na Constituição
- 1.6 As contribuições previdenciárias.
- 1.7 Isenção das entidades beneficentes de assistência social.
- 1.8 A substituição das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.
- 1.9 Remissão ou anistia das contribuições previdenciárias.
- 1.10 Contribuições previdenciárias decorrentes de ações trabalhistas.
  - 1.10.1 Restituição de contribuições que tenham sido indevidamente descontadas do trabalhador quando da liquidação da sentença ou do acordo celebrado no âmbito da justiça do trabalho

Seção 2 – Salário de contribuição.

- 2.1 Distinção entre salário de contribuição e remuneração.
- 2.2 O conceito de salário de contribuição
  - 2.2.1 Para o empregado e o trabalhador avulso:
  - 2.2.2 Para o empregado doméstico
  - 2.2.3 Para o contribuinte individual
  - 2.2.4 Para o segurado facultativo
- 2.3 Proporcionalidade do salário de contribuição.
- 2.4 Limites do salário de contribuição
- 2.5 Parcelas integrantes do salário de contribuição
  - 2.5.1 Férias.
  - 2.5.2 13º salário
  - 2.5.3 Diárias para viagens.
- 2.6 Parcelas não integrantes do salário de contribuição.
  - 2.6.1 Alimentação
  - 2.6.2 Indenizações previstas na legislação trabalhista.
  - 2.6.3 Vale transporte.

- 2.6.4 Ajuda de custo
- 2.6.5 Bolsa de estágio
- 2.6.6 Participação nos lucros.
- 2.6.7 Abono do PIS
- 2.6.8 Transporte, alimentação e habitação fornecidos a trabalhadores contratados para trabalhar em localidade distante ou canteiro de obras.
- 3.6.9 Complementação do auxílio-doença
- 2.6.10 Previdência complementar.
- 2.6.11 Assistência médica.
- 2.6.12 Vestuários e equipamentos.
- 2.6.13 Ressarcimento de despesas pelo uso do veículo.
- 2.6.14 Plano educacional.
- 2.6.15 Cessão de direitos autorais.
- 2.6.16 Reembolso creche.
- 2.6.17 Reembolso babá
- 2.6.18 Seguro de vida em grupo
- 2.7 Parcelas pagas em desacordo com a legislação.
- 2.8 Identificação das utilidades.

### Seção 3 – Considerações finais

## INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, o financiamento da Seguridade Social é um tema que desperta cada vez mais o interesse dos estudiosos, das empresas e do público em geral. A produção legislativa é bastante intensa, de modo que a atualização na matéria é uma tarefa difícil. As discussões doutrinárias e jurisprudenciais são enormes, típicas de um ramo do direito que luta para fazer valer a sua emancipação didática e afirmar a independência dos seus próprios conceitos. Além disso, as constantes modificações introduzidas nas relações de trabalho pela dinâmica da economia põem os operadores do Direito diante de situações novas, muitas vezes não previstas em lei, cujas soluções exigem intenso esforço integrativo.

Neste cenário, o direito previdenciário se equilibra entre a sua finalidade social, razão primeira de sua existência, e os princípios de direito tributário, dos quais não pode se afastar devido à natureza jurídica das contribuições, hoje reconhecidas pacificamente como uma espécie tributária autônoma.

O propósito deste estudo é analisar brevemente alguns dos aspectos que envolvem o custeio da Seguridade Social, enfocando, principalmente, alguns dispositivos constitucionais relativos às contribuições previdenciárias e a sua base de cálculo, o salário de contribuição.

Na seção 1, o leitor encontrará uma breve análise do conceito constitucional de Seguridade Social e dos principais dispositivos constitucionais relativos ao financiamento da Seguridade Social, enfocando, principalmente, as contribuições previdenciárias.

A seção 2 trata do tema salário de contribuição. Após uma análise do conceito trazido pela legislação, a análise passa a estar centrada nas rubricas integrantes e

não integrantes da remuneração, trazendo ao leitor, sempre que possível, o posicionamento da Receita Federal do Brasil – RFB, da doutrina e da jurisprudência acerca do tema.

A seção 3 apresenta as considerações finais deste estudo.

## **Seção 1**

### **SEGURIDADE SOCIAL – Conceito e disposições constitucionais acerca do seu financiamento.**

#### **1.1 Conceito de Seguridade Social**

A Constituição Federal inaugura o seu Título VIII, destinado à Ordem Social, afirmando que ela tem por base o primado do trabalho e que tem como objetivos o bem-estar e a justiça sociais. Logo em seguida, no art. 194, dispõe que a Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações, de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a garantir os direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social.

O conceito constitucional tem o mérito de delimitar de modo preciso as áreas de atuação da Seguridade Social. Isto porque, o Estado existe para prestar serviços à coletividade, de modo que todas as suas ações têm ou deveriam ter uma feição social, pois voltam-se à satisfação da sociedade, que é a razão de existência do Estado. Entretanto, dentre todas estas ações, somente estarão compreendidas na Seguridade Social, aquelas cujos objetivos sejam a garantia de direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social. A atuação do Estado na área de educação, por exemplo, embora tenha nítido contorno social, não é uma ação da Seguridade Social. Do mesmo modo, quando o Estado oferece ao cidadão a assessoria jurídica gratuita, por meio da Defensoria Pública, também está desenvolvendo uma ação em prol da sociedade, mais especificamente, está assegurando um direito à camada mais pobre da população, entretanto, esta também não é uma ação de Seguridade Social.

As ações na área de Seguridade Social têm por objetivo o estabelecimento de uma rede social de proteção, à qual comumente se dá o nome de Estado do bem-estar social, que oferece proteção ao cidadão nas situações de risco social, ou seja, nas situações em que o cidadão tem a sua saúde comprometida, naquelas em que se vê desprovido de renda ou em situação de penúria. Como afirma Ibrahim:

A formatação delineada pelo Constituinte de 1988 vai além dos antigos sistemas de seguros sociais, ampliados e aprimorados com ideais de justiça, solidariedade e isonomia, em uma ação cooperativa nunca antes atingida pela sociedade humana. (IBRAHIM, 2010, p. 7)

É importante perceber o papel fundamental do Estado no desenvolvimento de ações da Seguridade Social. O próprio conceito constitucional demonstra que as ações não serão desenvolvidas exclusivamente pelo Estado, entretanto, ainda que não seja o executor o Estado estará sempre presente, exercendo, no mínimo, uma função de controle.

De um modo bastante resumido, é possível afirmar que, historicamente, a proteção aos desvalidos e àqueles que se encontrassem em situação de penúria foi inicialmente prestada pela família. Em seguida, a igreja assumiu muitas funções de apoio social. Na idade moderna surgem as corporações de ofício, que reuniam artesãos e artífices em grupos que propiciavam auxílio mútuo. A partir do final do século IX, a proteção social passa a ser entendida como uma obrigação do Estado, principalmente a partir das leis alemãs que instituíram o seguro obrigatório contra acidentes do trabalho e, progressivamente, fundaram o conceito moderno de Previdência Social. A Constituição brasileira de 1988 insere-se exatamente neste contexto, pois institui um Estado do bem-estar social, que tem por fundamento a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e por objetivo a construção de uma



sociedade livre justa e solidária (art. 3º, I). O direito à Seguridade Social, portanto, dentro da nossa ordem constitucional, passa a ser um direito subjetivo do indivíduo, isto é, um direito que ele pode exigir do Estado, inclusive socorrendo-se do poder judiciário para tanto.

## **1.2 Financiamento da Seguridade Social**

De acordo com o art. 195 da Constituição, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais previstas nos incisos do referido artigo.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios devem aplicar uma parcela da sua arrecadação tributária no desenvolvimento de ações de Seguridade Social. O § 1º do art. 195 prevê que as receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União. Cada ente federativo, portanto, indicará as dotações orçamentárias a serem aplicadas em ações de Seguridade Social.

Quando os entes federativos aplicam parcela da sua arrecadação tributária no desenvolvimento de ações da Seguridade Social, realiza-se o chamado financiamento indireto, pois uma parte dos valores transferidos ao poder público pela sociedade sob a forma de impostos, que não estão vinculados a uma atividade estatal específica em relação ao contribuinte, retornam à sociedade sob a forma de prestações da Seguridade Social.

O financiamento direto da Seguridade Social se dá pelo recolhimento de contribuições de Seguridade Social, tributo que passaremos a analisar a partir de agora.

### **1.3 As Contribuições Especiais**

As contribuições sociais são uma espécie do gênero contribuições especiais, previsto no caput do art. 149 da Constituição, que assim dispõe:

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

O mencionado artigo, ao tratar das contribuições, no capítulo destinado ao sistema tributário, contribuiu para que a doutrina e o STF consolidassem a tese da classificação quinária ou pentapartida das espécies tributárias, entendendo as contribuições como uma espécie tributária autônoma. Hoje, portanto, as contribuições especiais são consideradas uma espécie tributária autônoma, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios.

Sobre a denominação contribuições especiais, é esclarecedora a lição de Ricardo Alexandre:

A denominação doutrinária contribuições especiais visa a diferenciar tais espécies tributárias das já estudadas contribuições de melhoria. Já a designação contribuições parafiscais, em desuso, mas ainda adotada por alguns doutrinadores, decorre do fato de que essas contribuições, na sua origem, eram instituídas com o objetivo de arrecadar recursos em favor de entidades não integrantes da

administração pública, mas que realizavam atividades de interesse público, atuando paralelamente ao Estado. (ALEXANDRE, 2008, p. 70)

Do mesmo modo que os impostos, as contribuições são tributos não vinculados, ou seja, o seu fato gerador independe de alguma atuação estatal específica, efetiva ou potencialmente realizada pelo Estado em prol do contribuinte. Por esta razão, a distinção entre impostos e contribuições não pode se dar pela análise do fato gerador, conforme preceitua o art. 8º do CTN. A distinção entre ambos consiste na vinculação do produto da arrecadação, que inexistente para os impostos e está presente nas contribuições. De fato, a principal característica das contribuições é o fato de que o produto da sua arrecadação deve ser aplicado no financiamento das atividades que motivaram a sua instituição.

É importante destacar que, nos termos do mencionado art. 149 da Constituição, a competência para a instituição de contribuições especiais pertence à União. O § 1º do referido artigo, entretanto, excepciona esta regra e atribui competência aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime próprio de Previdência Social, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A Emenda Constitucional nº 39 inseriu no texto da Constituição o Art. 149-A, que atribui competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

#### **1.4 Classificação das contribuições especiais.**

O art. 149 da Constituição atribui competência à União para a instituição de três diferentes tipos de contribuição:

- ✓ As contribuições sociais;
- ✓ As contribuições de intervenção no domínio econômico;
- ✓ As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também conhecidas como contribuições corporativas.

Além delas, poderíamos incluir no rol das contribuições especiais a Contribuição para o custeio dos serviços de iluminação pública, as quais, como vimos, são de competência dos municípios e do Distrito Federal.

O STF e uma parte da doutrina subdividem as contribuições sociais em três espécies :

- ✓ Contribuição de Seguridade Social;
- ✓ Outras contribuições sociais ou contribuições residuais;
- ✓ Contribuições sociais gerais.

Um trecho do voto proferido pelo ministro Carlos Veloso no RE nº 138284/CE, fornece-nos uma lição bastante elucidativa do pensamento do STF a respeito da classificação dos tributos e, em especial, das contribuições:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1 de seguridade social

(C.F., art. 195, I, II e III), c.2.1.2 outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149).  
Constituem ainda, espécie tributária: os empréstimos compulsórios (C.F. art. 148).<sup>1</sup>

As contribuições de Seguridade Social são aquelas previstas no art. 195 da Constituição, bem como a contribuição para o PIS/PASEP, recepcionada pelo art. 239 da Carta Magna. Como visto, a principal característica das contribuições sociais é a vinculação do produto da arrecadação a uma finalidade específica. No caso das contribuições de Seguridade Social, o produto da arrecadação encontra-se vinculado a ações de seguridade social. Nos termos constitucionais, portanto, os recursos que a União arrecada com as contribuições de Seguridade Social somente podem ser aplicados na própria Seguridade Social.

A Constituição atribui à União a competência para instituir outras contribuições de Seguridade Social, distintas daquelas já previstas no artigo 195. São as outras contribuições sociais ou contribuições sociais residuais. Para a instituição de novas contribuições, a União deve obedecer aos requisitos previstos no art. 195, § 4º da Constituição.

As contribuições sociais gerais destinam-se ao financiamento de atividades que têm um cunho social, mas não se encaixam no rol de atribuições da Seguridade Social. Podemos citar, dentre elas, a contribuição denominada salário-educação, destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, as

---

<sup>1</sup> Trecho do voto proferido pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal – STF, Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138284/CE, disponível no seguinte endereço eletrônico: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(138284.NUME.OU138284.AC MS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(138284.NUME.OU138284.AC MS.)&base=baseAcordaos).

contribuições devidas aos serviços sociais autônomos, também conhecidos como sistema "S", do qual fazem parte entidades como SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAT, SENAR, SESCOOP, SEBRAE e também a contribuição devida ao INCRA.

Tais contribuições foram recepcionadas pelo art. 240 da Constituição, têm base de cálculo e fato gerador idênticos às contribuições previdenciárias e, por isso, são recolhidas pelas empresas em conjunto com estas últimas. A legislação previdenciária as denomina de contribuições para terceiros ou contribuições para outras entidades e fundos.

Há considerável dissenso doutrinário acerca da natureza das contribuições destinadas ao financiamento dos serviços sociais autônomos. Alguns as entendem como contribuições corporativas, de modo que o ônus delas decorrente deveria ser suportado pela parcela da sociedade beneficiada pelos serviços prestados, numa aplicação do chamado princípio da referibilidade. Seguindo-se esta linha de pensamento, por exemplo, as contribuições para o INCRA seriam devidas apenas pelas empresas rurais, enquanto as contribuições devidas ao SEBRAE seriam devidas apenas pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

O STJ, entretanto, apresenta decisões em sentido contrário, afirmando, em consonância com o pensamento do STJ, que as contribuições para os serviços sócias autônomos são contribuições sociais gerais e, como tais, o ônus delas decorrentes deve ser suportado por toda a sociedade:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.**

1. As contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, têm natureza de "contribuição social geral" e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais (STF, RE n.º 138.284/CE) o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao **SEBRAE**.

2. Deflui da ratio essendi da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos "por toda a coletividade" e demandam, a fortiori, fonte de custeio.

3. Precedentes: RESP 608.101/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 24/08/2004, RESP 475.749/SC, 1ª Turma, desta Relatoria, DJ de 23/08/2004.

4. Recurso especial conhecido e provido<sup>2</sup>.

Sobre o salário-educação, penso ser importante mencionar a súmula nº 732 do STF, que pacificou a polêmica existente acerca da constitucionalidade da referida contribuição, nos seguintes termos:

Súmula STF nº 732 – É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96<sup>3</sup>.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE são tributos com características extra-fiscais, ou seja, não têm por finalidade principal a arrecadação de recursos. Como o próprio nome indica, a instituição das CIDE tem por finalidade principal a intervenção do Estado em uma dada realidade econômica,

---

<sup>2</sup> Ementa do acórdão relatado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux, na decisão do Agravo Regimental interposto nos autos do Agravo de Instrumento – AgRg no Ag 814536/RS, publicada no Diário da Justiça de 14/12/2206, p. 283. A informação foi obtida no endereço eletrônico: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribui%E7%F5es+sebrae+grande+porte&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=8>

<sup>3</sup> Súmula nº 732 do Supremo Tribunal Federal, obtida no seguinte endereço eletrônico: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800).

para direcioná-la ou estimulá-la. Na maioria das vezes, a intervenção se dá pela destinação dos recursos ao financiamento de atividades relacionadas com o seguimento econômico no qual se quer intervir. O principal exemplo é a CIDE combustíveis, prevista no § 4º do art. 177 da Constituição, pois o inciso II do mencionado parágrafo delimita as áreas em que serão aplicados os recursos obtidos com a arrecadação da contribuição.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao financiamento de entidades paraestatais, que atuam na representação e na fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, tais como os conselhos profissionais: CRA, CREA, CRC, CREMEB, CRECI e outros. A contribuição sindical, prevista nos art. 579 e 591 da CLT, cobrada de todos os trabalhadores em favor do sindicato ou da confederação sindical, também se encaixa nesta modalidade de contribuição.

Por fim, a contribuição para o financiamento do serviço de iluminação pública, inserida no texto constitucional pela Emenda nº 39, teve por evidente finalidade a substituição das taxas de iluminação pública, instituídas por diversos municípios, que vinham sendo julgadas inconstitucionais pelo STF, sob o argumento de que o serviço de iluminação pública não é específico nem divisível, de modo que não pode ser remunerado por meio taxa.

De acordo com o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, inserido pela Emenda Constitucional nº 33, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Trata-se, portanto, de regra de imunidade objetiva.



Nesta monografia, abordaremos apenas as contribuições de Seguridade Social, especialmente as chamadas contribuições previdenciárias. Por esta razão, não teceremos maiores comentários acerca das demais contribuições especiais.

### **1.5 As contribuições de seguridade social previstas na Constituição**

O art. 195 da Constituição outorga à União competência para a instituição das seguintes contribuições sociais:

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

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

*b) a receita ou o faturamento;*

*c) o lucro*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos;*

*IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.*

O art. 195 da Constituição atende ao objetivo constitucional da diversidade na base de financiamento, pois prevê diversas bases econômicas para a incidência das contribuições de Seguridade Social.

Por estarem previstas no texto constitucional, as contribuições acima mencionadas podem ser instituídas por lei ordinária. As contribuições acima são arrecadas, fiscalizadas e normatizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Deste modo, a própria União figura no pólo ativo da relação jurídica de exigência das contribuições, exercendo ela própria a capacidade tributária ativa.

O STF já decidiu que o fato de uma contribuição de seguridade social ser cobrada por outra pessoa, distinta da autarquia previdenciária, não lhe modifica a natureza, desde que seja respeitada a destinação constitucional dos recursos.

### **1.6 As contribuições previdenciárias.**

A Constituição põe na condição de sujeito passivo das contribuições previstas no inciso I do art. 195 o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada, nos termos da lei. Empregador é a pessoa que admite a seu serviço um empregado. O conceito previdenciário de empresa é bastante amplo, a fim de que nele se encaixe qualquer tipo de sociedade, instituição, entidade ou até mesmo uma pessoa física que venha a desenvolver atividade econômica, com ou sem finalidade lucrativa, e que venha a utilizar a mão-de-obra de trabalhadores.

Nos termos do art. 195, a empresa contribuirá sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviços, ainda que sem vínculo empregatício. A expressão "folha de salários" remete-nos aos valores pagos ou creditados pela empresa aos empregados a seu serviço, pois o salário é uma verba paga especificamente a este tipo de trabalhador. A atual redação constitucional, portanto, objetiva demonstrar, de modo inequívoco, que a empresa deverá recolher contribuição de seguridade social

quando remunerar um empregado e também quando remunerar um trabalhador que lhe preste serviços eventuais, sem ter com ela um vínculo de emprego.

A redação original do art. 195 da Constituição, entretanto, previa a incidência da contribuição apenas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. A contribuição patronal incidente sobre a remuneração de trabalhadores autônomos (atualmente classificados pela legislação previdenciária como contribuintes individuais) foi inicialmente instituída pela Lei. 7.787/89. Esta contribuição foi julgada inconstitucional pelo STF que, manifestando-se em recurso extraordinário, inquiriu de inconstitucional o art. 3º, I, da lei 7.787/89. Posteriormente, o Senado Federal emitiu a Resolução nº 14, de 28/04/95, suspendendo a executoriedade do citado dispositivo. O art. 22 da Lei 8.212/91 repetiu, no tocante às contribuições incidentes sobre a remuneração de autônomos, o mesmo conteúdo da Lei 7.787/89, o que levou o supremo a considerar, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, o vício do citado dispositivo, tendo esta última decisão sido prolatada em 16/10/1995. Em ambos os casos, a declaração de inconstitucionalidade ocorreu, pois as referidas leis instituíam contribuições à época não previstas no art. 195 da CF, matéria que, em decorrência do disposto no art. 195, § 4º da Carta Magna, estaria reservada à Lei Complementar.

Para sanar esta situação, foi publicada em 18/01/1996 a LC nº 84, que mais uma vez instituiu a contribuição da empresa incidente sobre a remuneração dos autônomos e avulsos, desta vez realizada pelo veículo legislativo apropriado.

Com a Emenda Constitucional nº 20, o texto do art. 195 da CF foi modificado, passando a ter a redação atual, que contempla a contribuição da empresa sobre a remuneração paga pela empresa a segurados sem vínculo empregatício. A partir de

então, o art. 1º da LC nº 84 passou a ter eficácia de lei ordinária, uma vez que tratava de contribuição já prevista no texto constitucional. Desta forma, em 29/11/1999, a Lei nº 9.876 revogou a LC nº 84, alterando a alíquota da citada contribuição de quinze para vinte por cento.

O inciso II do art. 195 trata das contribuições devidas pelo trabalhador e pelos demais segurados da previdência social. Todo trabalhador vincula-se obrigatoriamente à previdência social e, por conta disso, é obrigado a recolher contribuições para ter acesso aos benefícios por ela concedidos. Além dos trabalhadores, também é possível a filiação à previdência, na qualidade de segurado facultativo, de pessoas que não exercem atividades remuneradas. Por isso a Constituição menciona neste inciso, além da contribuição devida pelos trabalhadores, a contribuição devida pelos demais segurados da previdência.

A parte final do inciso II determina expressamente a não incidência de contribuição sobre as aposentadorias e pensões concedidas pelo RGPS. É preciso que se esteja atento, pois, no âmbito dos regimes próprios de previdência social, de acordo com o art. 40 da Constituição, há incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor das aposentadorias e pensões que exceda ao limite máximo dos benefícios pagos pelo RGPS.

Resumindo: no RGPS, não há incidência de contribuições sobre aposentadorias e pensões. Nos Regimes próprios, há incidência de contribuição sobre os valores das aposentadorias e das pensões que excederem ao limite máximo do RGPS.

A contribuição da empresa sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, assim como a contribuição devida pelos trabalhadores e pelos demais

segurados, previstas nos incisos I e II do art. 195, são denominadas de contribuições previdenciárias, pois, nos termos do inciso XI do art. 167 da Constituição, os recursos provenientes destas contribuições sociais não podem ser utilizados para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social – RGPS. Veja: as duas são contribuições de Seguridade Social, mas são ainda mais específicas, pois os recursos estão vinculados exclusivamente ao pagamento de benefícios do RGPS, não podendo ser utilizados para o financiamento de nenhuma outra atividade, ainda que dentro da Seguridade Social.

### **1.7 Isenção das entidades beneficentes de assistência social.**

No § 7º do art. 195, a Constituição afirma que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O primeiro ponto a destacar é a imprecisão técnica cometida pelo texto constitucional, pois a impossibilidade de se cobrar contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social não decorre de isenção, mas sim de imunidade.

Como se sabe, a Constituição não cria tributos, mas apenas outorga competência aos entes federativos para que os mesmos institua tributos por meio de leis. O poder de tributar, portanto, decorre da Constituição. Entretanto, a mesma constituição que outorga o poder de tributar, também o limita. No presente caso, a norma constitucional excluiu as entidades beneficentes de assistência social do campo de incidência da contribuição de seguridade social. Logo, a mesma Constituição que outorgou à União competência para a instituição de contribuições de Seguridade Social, impediu que ela exercesse este poder contra as entidades

beneficentes de assistência social. Estas entidades, portanto, encontram-se fora do campo de incidência das contribuições ou, como prefere a doutrina, estão imunes à incidência das contribuições.

A isenção, por sua vez, exclui o crédito tributário. O fato ou pessoa isenta situa-se no campo da incidência. Logo, o fato gerador ocorre, nasce a obrigação tributária, mas o lançamento do tributo não pode ser efetuado, devido à incidência da norma de isenção, que exclui o crédito tributário e impede a sua constituição pelo lançamento. A isenção somente pode ser concedida por uma lei do próprio ente tributante. Assim, enquanto a imunidade decorre da Constituição, a isenção decorre da lei. Na imunidade, o ente federativo não pode tributar; na isenção o ente tributa, mas exclui o crédito tributário decorrente daquele fato gerador.

A explicação acima parece-me suficiente para fundamentar a afirmação de que o § 7º do art. 195 da Constituição trata de imunidade, e não de isenção. Entretanto, para não dar margem a dúvidas, feito o esclarecimento inicial, daqui em diante utilizarei apenas a expressão isenção, uma vez que este é o termo adotado pela Constituição e pela legislação previdenciária.

O texto constitucional afirma que são isentas as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos previstos em lei. Portanto, não são todas as entidades beneficentes de assistência social que são isentas, mas apenas aquelas que atendam aos requisitos previstos em lei. Muitos entendem que, embora o dispositivo mencione apenas lei, os requisitos devem ser estabelecidos em lei complementar, pois trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, que, segundo o inciso II do art. 146 da Constituição, deve ser regulada por lei

complementar. O STF, entretanto, ainda não se pronunciou definitivamente sobre a matéria.

Os requisitos necessários ao gozo da isenção encontravam-se previstos no art. 55 da Lei 8.212/1991. A Lei nº 12.101/2009, entretanto, revogou o mencionado artigo, passando a dispor, no seu art. 29, da seguinte forma:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

O primeiro ponto a destacar é a cumulatividade dos requisitos, ou seja, somente terão reconhecida a isenção as entidades que obedecerem a todos os requisitos mencionados na lei.

Os incisos I e II, anteriormente transcritos, não apresentam novidades, uma vez que os requisitos nele mencionados já estavam previstos no revogado art. 55 da Lei nº 8.212/1991.

O inciso III apresenta como novidade a exigência de que a entidade apresente o Certificado de Regularidade do FGTS, medida bastante salutar, que objetiva resguardar o direito dos trabalhadores destas entidades.

Nos incisos IV e V também não há novidades. A exigência de manutenção de escrituração contábil regular, bem como a proibição de distribuição de resultados ou de qualquer parcela do patrimônio já estava prevista no dispositivo revogado.



O inciso VI surpreende pela exigência de que a entidade mantenha a documentação comprobatória do cumprimento das obrigações pelo prazo de dez anos. Isso porque, o STF, por meio da Súmula Vinculante nº 08, reconheceu a inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, os quais estabeleciam o prazo de dez anos para a decadência e a prescrição relativas às contribuições de Seguridade Social. A partir de então, aplica-se às contribuições de Seguridade Social o prazo de cinco anos, tanto para a decadência quanto para a prescrição, nos termos dos art. 173 e 174 do Código Tributário Nacional – CTN. Do mesmo modo, o § 11 do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, exige que a empresa mantenha os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações acessórias à disposição da fiscalização até que ocorra a prescrição dos créditos tributários a eles relativos. Logo, entendo inexistirem razões que justifiquem a manutenção da documentação pelas entidades pelo prazo de dez anos.

A isenção diz respeito apenas à obrigação principal, ou seja, a entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos previstos em lei estará isenta do recolhimento das contribuições de Seguridade Social, entretanto, permanece obrigada a cumprir as obrigações acessórias consignadas na legislação previdenciária. O inciso VIII, entretanto, apresenta inovação, pois exige a apresentação de demonstrações financeiras auditadas por auditor independente, quando a receita bruta da entidade exceder a dois milhões e quatrocentos mil reais (limite previsto na Lei Complementar nº 123, que trata do Estatuto das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).

### **1.8 A substituição das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.**

O § 12 do art.195 da Constituição prevê a possibilidade de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição devida pela empresa incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, por contribuição não-cumulativa incidente sobre a receita ou o faturamento.

Esta hipótese, tradicionalmente conhecida como desoneração da folha de pagamento, tem por objetivo a redução da carga tributária incidente sobre o montante da remuneração paga pela empresa aos trabalhadores a seu serviço, o que, segundo aqueles que defendem a idéia, estimularia as empresas a formalizar a sua mão-de-obra, contribuindo para a efetivação dos direitos previdenciários.

Embora prevista na Constituição, esta hipótese não foi ainda implementada, pois, para tanto, depende de lei. Importante lembrar que a contribuição da empresa sobre o faturamento que venha a substituir a contribuição incidente sobre a folha de salário e demais rendimentos será, obrigatoriamente, não-cumulativa.

### **1.9 Remissão ou anistia das contribuições previdenciárias.**

A remissão é uma das formas de extinção do crédito tributário, prevista no art. 172 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste no perdão do crédito tributário já constituído. Devido à indisponibilidade do crédito tributário, a remissão somente pode ser concedida por meio de lei.

A anistia, por sua vez, é uma forma de exclusão do crédito tributário, prevista no art. 180 do CTN, e consiste no perdão legal das infrações cometidas. Como mecanismo de exclusão do crédito tributário, impede a sua constituição e, por isso, somente pode ser aplicada às penalidades que ainda não tenham sido objeto de lançamento.

Depois desta definição bastante resumida dos institutos da remissão ou da anistia, importa-nos agora analisar o § 11 do art. 195 da Constituição, que assim dispõe:

Art. 195, § 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

As contribuições referidas no dispositivo são as chamadas contribuições previdenciárias (contribuição da empresa sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho e contribuição devida pelos trabalhadores). O primeiro aspecto a destacar é que é possível à União instituir remissão e anistia relativas a estas contribuições, cabendo à lei complementar apenas definir o limite dos montantes dos débitos objeto de remissão ou anistia.

Enquanto não for editada a lei complementar a que alude o dispositivo, é possível à União conceder remissão ou anistia de contribuições previdenciárias para débitos de qualquer valor.

#### **1.10 Contribuições previdenciárias decorrentes de ações trabalhistas.**

O inciso VIII do art. 114 da Constituição dispõe que compete à Justiça do Trabalho processar e julgar, de ofício, a execução das contribuições sociais previdenciárias e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir. Esta regra foi inserida pela Emenda Constitucional nº 20 e teve por fim facilitar a cobrança destas contribuições.

Suponha que um determinado empregado ajuíze reclamatória trabalhista na qual pleiteie o pagamento de horas-extras pelo seu ex-empregador. Após analisar as provas constantes dos autos, o juiz defere o pedido do reclamante e condena o

reclamado ao pagamento das horas-extras. Ora, as horas-extras são parcelas de natureza remuneratória e sobre elas incidem a contribuição da empresa e a contribuição do trabalhador. Neste caso, competirá ao próprio juiz do trabalho a execução das contribuições previdenciárias incidentes sobre as horas-extras deferidas em sentença. Note que a competência é exclusiva do juiz do trabalho. O auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, portanto, não poderia lavrar auto de infração para lançar as mencionadas contribuições. O auto assim lavrado seria nulo em decorrência da incompetência do agente.

Esta regra aplica-se tanto às contribuições previdenciárias devidas em razão de sentenças quanto àquelas decorrentes de acordos homologados pela justiça do trabalho.

De acordo com o § 1º do art. 43 da Lei nº 8.212/1991, nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

De acordo com o § 3 do referido art. 43 da Lei nº 8.212/1991, as contribuições previdenciárias devidas em razão das sentenças ou dos acordos homologados 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 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.

Assim, se o acordo prever o pagamento das verbas ao trabalhador em dez parcelas, as contribuições previdenciárias também serão recolhidas em dez parcelas. A cada mês, a contribuição incidirá sobre a parcela mensal do acordo que tenha sido paga ao trabalhador.

A lei afirma ainda que, no caso de reconhecimento judicial da prestação de serviços em condições que permitam a aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, serão devidos os acréscimos da contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associada aos riscos ambientais do trabalho, com alíquotas de 6, 9 ou 12%.

Por fim, o art. 43 da lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, determina que, se houver a celebração de acordo após ter sido profêrida decisão de mérito, a contribuição previdenciária será calculada com base no valor do acordo. Assim, ainda que já tenha sido prolatada a sentença, eventual acordo celebrado entre as partes posteriormente tem o condão de alterar o montante das contribuições devidas.

Um exemplo demonstrará a aplicabilidade deste dispositivo: suponha que um empregado ajuizou uma reclamatória trabalhista e obteve uma sentença que lhe deferiu os pedidos de horas-extras (R\$ 10.000,00) e férias indenizadas (R\$ 5.000,00). Em seguida, as partes celebram um acordo, por meio do qual concordam em por fim à causa mediante o pagamento da quantia de R\$ 8.000,00 pela empresa reclamada em favor do reclamado. Ora, as contribuições devem ser calculadas com

base no valor do acordo celebrado entre as partes, ainda que posteriormente à sentença. Nesta hipótese, se o acordo não discriminar as parcelas remuneratórias e indenizatórias, as contribuições previdenciárias devem incidir sobre o total do acordo homologado (R\$ 8.000,00).

#### **1.10.1 Restituição de contribuições indevidamente descontadas do trabalhador por força de sentença ou de acordo celebrado no âmbito da justiça do trabalho.**

Questão interessante diz respeito à competência da Receita Federal do Brasil – RFB para apreciar o pedido de restituição de contribuições que tenham sido indevidamente descontadas do trabalhador quando da liquidação da sentença ou do acordo celebrado no âmbito da justiça do trabalho. Isso porque, muitas vezes, a Justiça do Trabalho não efetua o cálculo das contribuições devidas pelo segurado mês a mês, levando-se em conta o limite máximo do salário de contribuição e os valores das contribuições que já haviam sido descontadas do segurado ao longo do vínculo laboral. Quando percebe o equívoco, o segurado protocola o pedido de restituição dos valores indevidamente descontados perante a RFB.

Em casos como esses, as contribuições descontadas do segurado ao longo do período laboral eram devidas. O recolhimento indevido somente ocorreu quando a Justiça do Trabalho efetuou o cálculo das contribuições devidas em razão da reclamatória trabalhista sem abater os valores descontados do segurado ao longo do vínculo, de modo que, somando-se os valores anteriormente descontados com o valor descontado quando da quitação da sentença trabalhista, a contribuição total do segurado, em cada competência, excede ao teto máximo previsto na legislação previdenciária.

O recolhimento indevido, portanto, foi determinado pela Justiça do Trabalho, no exercício de sua competência para a promoção, de ofício, da execução das contribuições sociais oriundas das sentenças que proferir, conforme previsto no inciso VIII do art. 114 da Constituição. A Receita Federal do Brasil – RFB, portanto, não possui competência para definir qual o montante das contribuições previdenciárias efetivamente devidas. Em se tratando de contribuições previdenciárias devidas em razão de reclamações trabalhistas, esta competência pertence à Justiça do Trabalho. Uma vez que esse montante seja fixado pela Justiça, compete às partes da demanda – reclamante e reclamada – bem como à Receita Federal do Brasil, na condição de terceira interessada, impugnar os cálculos e apresentar as suas razões.

O processo trabalhista oferece às partes a possibilidade de recurso contra as decisões, destinados à correção de eventuais equívocos presentes na prestação jurisdicional. No presente caso, o § 2º do art. 879 da CLT concede à parte um prazo de dez dias para impugnar os cálculos apresentados, sob pena de preclusão. Vencido este prazo sem que as partes impugnem os cálculos, consolida-se a decisão judicial, impondo-se o respeito institucional à coisa julgada.

Mais do que isso, impõe-se a obediência à distribuição constitucional de competência, uma vez que a Receita Federal do Brasil não possui competência para efetuar o lançamento das contribuições devidas em decorrência de reclamações trabalhistas, ocasião em que fixaria o montante da contribuição devida. Apenas como reforço ao argumento, deve-se salientar que, caso houvesse ocorrido situação oposta, ou seja, caso as contribuições devidas em decorrência da sentença houvessem sido calculadas a menor, restaria à Receita Federal do Brasil impugnar o cálculo efetuado. Precluso o prazo processual para a impugnação, a RFB não

poderia proceder ao lançamento de eventual diferença devida e não recolhida, por faltar-lhe competência para tanto.

Resta claro, portanto, que a Receita Federal do Brasil não é competente para determinar a restituição de contribuições previdenciárias cujo recolhimento tenha sido feito em cumprimento a determinação da Justiça do Trabalho.



## **Seção 2.**

### **SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

O salário de contribuição é um conceito específico do direito previdenciário, cujo conhecimento é importantíssimo para que se possa entender a sistemática de funcionamento da previdência social. Isto porque, como já vimos, a previdência é um sistema contributivo, financiado por contribuições devidas pelas empresas e pelos segurados, cujo objetivo é a concessão de benefícios aos segurados que se encontrem em situações de risco social, previstas em lei.

O salário de contribuição servirá de base para o cálculo das contribuições previdenciárias mensalmente devidas pelos segurados, bem como terá influência no valor dos benefícios a eles concedidos, uma vez que o salário de benefício é calculado com base numa média dos salários de contribuição sobre os quais incidiram as contribuições efetuadas pelos segurados ao longo de oitenta por cento de todo o período contributivo.

O salário de contribuição consiste no conjunto de parcelas recebidas pelo trabalhador que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. O seu estudo tem por objetivo identificar, dentre as parcelas recebidas pelo trabalhador, quais devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

#### **2.1 Distinção entre salário de contribuição e remuneração.**

A relação jurídica previdenciária de custeio envolve, na grande maioria das vezes, a prestação de serviços remunerados por um segurado da Previdência Social a uma empresa. Esta é a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. Quando esta situação, prevista na lei de modo abstrato e genérico, efetivamente

acontece, ocorre o fato gerador das contribuições previdenciárias, do qual decorre a obrigação tributária de efetuar o recolhimento das mencionadas contribuições.

Percebe-se que um mesmo fato (prestação de serviços remunerados pelo segurado à empresa) faz surgir a obrigação de recolhimento de contribuições distintas: a contribuição devida pelos segurados, cujo fundamento constitucional é o inciso II do art. 195 da Constituição, e as contribuições devidas pela empresa ou entidade a ela equiparada, previstas na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição.

Como veremos adiante, a legislação previdenciária atribui à empresa, na maior parte dos casos, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas pelos segurados. Assim, a empresa será sujeito passivo das suas próprias contribuições, em relação às quais assume a posição de contribuinte, e das contribuições devidas pelos segurados, para as quais atua como responsável.

A legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social pelas empresas, utiliza o vocábulo remuneração. Quando trata das contribuições devidas pelo segurado, afirma que elas têm por base o salário de contribuição. Por outro lado, como veremos adiante, ao definir o salário de contribuição, afirma que o mesmo corresponde à remuneração auferida.

É importante entender que, perante a legislação previdenciária, a única diferença entre os conceitos de remuneração e salário de contribuição é o fato de que o segundo está submetido a limites mínimo e máximo, enquanto a remuneração, pela lei previdenciária, não obedece a limites.

De acordo com o art. 33 da Lei nº 8.213/1991, os benefícios concedidos pelo RGPS não terão valores superiores ao limite máximo dos salários de contribuição.

Este limite encontra-se previsto no § 5º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, sendo anualmente reajustado pelo mesmo índice aplicável ao reajuste dos benefícios. Atualmente, o limite máximo do salário de contribuição tem o valor de R\$ 3.467,40<sup>4</sup>.

A lógica, portanto, é cristalina: como os benefícios são submetidos a um valor máximo, a base de cálculo da contribuição dos segurados também será limitada pelo mesmo valor.

Mas, não esqueça, a limitação da base de cálculo vale apenas para a contribuição devida pelo segurado, cuja base de cálculo é o salário de contribuição. Para a contribuição da empresa, que tem por base de cálculo a remuneração, não há limite.

Um exemplo ajudará a esclarecer a questão: Henrique, diretor de uma grande indústria química, recebe mensalmente um salário de R\$ 40.000,00. Admitindo-se que esta seja a única verba recebida pelo segurado ao longo do mês, este seria o valor da sua remuneração e, por consequência, também seria este o valor da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa. A contribuição previdenciária devida pelo segurado, entretanto, tem por base o salário de contribuição, o qual corresponde à remuneração auferida, porém submetida a limite. Logo a base de cálculo da contribuição devida pelo segurado seria, atualmente, de R\$ 3.467,40.

No estudo do salário de contribuição, é comum a afirmação de que determinada parcela recebida pelo trabalhador integra o salário de contribuição, ou então de que a referida parcela não integra o salário de contribuição.

---

<sup>4</sup> Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2010

Diante disso, surge uma dúvida: quando se afirma que uma parcela integra o salário de contribuição, isto significa que ela serve de base para a contribuição da empresa e para a contribuição do segurado? A resposta é sim, pois, como já afirmado anteriormente, a distinção entre a remuneração e o salário de contribuição diz respeito apenas à aplicação de limites sobre o segundo. Logo, as parcelas que integram o salário de contribuição integram também a remuneração, servindo de base tanto para a contribuição do segurado quanto para a contribuição da empresa.

## **2.2 O conceito de salário de contribuição**

A legislação previdenciária define o salário de contribuição de modo diferente para as diversas categorias de segurado.

### **2.2.1 Para o empregado e o trabalhador avulso:**

O inciso I do art. 214 do Regulamento da Previdência Social assim dispõe acerca do salário de contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais:

Art. 214. 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.

O conceito de remuneração provém do direito do trabalho. Segundo o art. 457 da CLT, a remuneração compreende o salário e as gorjetas.

Salário é a importância paga diretamente pelo empregador ao empregado, em função do contrato de trabalho. Segundo o § 1º do art.457 da CLT, integram o salário não apenas a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo trabalhador. Todas estas parcelas integram o salário de contribuição, o que implica afirmar que devem ser somadas quando da apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária.

A gorjeta é importância dada pelo cliente diretamente ao empregado ou cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, destinada à distribuição entre os empregados. Como também integram o conceito de remuneração, as gorjetas sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

Também estão compreendidos no conceito de remuneração os chamados adicionais, parcelas devidas ao trabalhador por força de lei ou de normas coletivas, tais como o 13º salário, as férias, as horas-extras, os adicionais de insalubridade, periculosidade e penosidade, entre outros.

Sobre o tema, assim leciona DELGADO:

A parcela salarial paga ao obreiro em função da relação de emprego não se esgota, como visto, na verba contraprestativa fixa principal que lhe é paga mensalmente pelo empregador (salário básico). O salário é composto também por outras parcelas pagas diretamente pelo empregador, dotadas de estrutura e dinâmica diversas do salário básico, mas harmônicas a ele no tocante à natureza jurídica... São exemplos dessas parcelas componentes do salário, em sentido amplo (complexo salarial): salário básico, comissões, percentagens, gratificações habituais, abonos. (DELGADO, 2007, p. 695 e 696)

As parcelas remuneratórias, ou seja, as parcelas compreendidas no conceito de remuneração, destinam-se a retribuir o trabalhador pelo serviço prestado. São, portanto, valores devidos **PELO TRABALHO** e representam um acréscimo ao patrimônio do trabalhador.

Em oposição às parcelas remuneratórias, há parcelas recebidas pelo trabalhador com caráter de indenização, que se destinam a reparar um dano, ou a ressarcir um valor que o empregado tenha tido que desembolsar em razão do exercício da sua atividade laboral. O exemplo mais marcante é a indenização correspondente a 40% dos valores depositados na conta de FGTS ao longo do contrato, devida ao empregado quando da rescisão do contrato sem justa causa. Ela não tem natureza de contraprestação, mas é devida ao trabalhador como reparação pela rescisão injusta.

Outro exemplo: suponha que determinado trabalhador utilize veículo próprio para prestar serviço ao seu empregador, como um vendedor que utilize o próprio veículo nos deslocamentos diários para atendimento aos clientes da empresa para a qual trabalha. No final do mês, apresenta à empresa todos os comprovantes das despesas que teve com a utilização de seu veículo no trabalho e é reembolsado. Obviamente, este valor recebido pelo trabalhador a título de reembolso não tem natureza remuneratória, não representa para ele um acréscimo patrimonial, nem uma contraprestação pelo trabalho. Trata-se de parcela devida **PARA O TRABALHO**. Logo, por ter natureza indenizatória, não integra o salário de contribuição, isto é, não deve ser incluída na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Sobre o tema, também merece nota a lição de DELGADO:

As parcelas de natureza indenizatória 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. (DELGADO, 2007, p. 699)

Incluem-se no conceito de remuneração os chamados ganhos habituais sob a forma de utilidades. A CLT admite que uma parte do salário do trabalhador seja paga sob a forma de utilidades, ou seja, pelo fornecimento ao trabalhador de outro bem, diferente do dinheiro, como retribuição pelo seu trabalho. As utilidades mais comumente fornecidas são alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte. Tais pagamentos integram o salário de contribuição. Assim, por exemplo, se a empresa fornece gratuitamente um apartamento para o seu gerente morar, pagando o aluguel e o condomínio, está fornecendo a ele utilidades, de modo que o valor mensal destas utilidades fornecidas será considerado salário de contribuição.

A definição afirma que integra o salário de contribuição a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título. Isto implica dizer que a denominação dada à parcela paga ao trabalhador é irrelevante para definir se ela integra ou não integra o salário de contribuição. Não importa o nome que se dê à parcela, se ela se destinar a retribuir o trabalho do segurado e, em consequência, tiver natureza remuneratória, integrará a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A parte final da definição indica que a espécie normativa que obriga a empresa a efetuar o pagamento da parcela remuneratória ao segurado também é irrelevante para a definição de sua integração ou não ao salário de contribuição. Tanto faz se a parcela está sendo paga ao trabalhador por força da lei, como o acréscimo de 50% à remuneração da hora extraordinária, por força de acordo ou convenção coletiva de trabalho, como muito comumente acontece com os anuênios e quinquênios, ou mesmo se a parcela está sendo paga por força do contrato de trabalho firmado com o trabalhador. Em qualquer destas hipóteses, se tiver natureza remuneratória, a parcela integrará o salário de contribuição.

Um exemplo, elucidará melhor a questão: João, segurado empregado, recebeu, ao longo do mês de maio de 2009, as seguintes parcelas:

<b>IDENTIFICAÇÃO DA PARCELA</b>	<b>VALOR</b>
Salário	1.000,00
Horas-extras	300,00
Adicional Noturno	200,00
Reembolso de despesas com o uso de veículos próprio (mediante comprovação)	400,00
Gorjetas	250,00
<b>TOTAL</b>	<b>2.150,00</b>

No exemplo acima, dentre as parcelas recebidas por João, o reembolso de despesas com o uso de veículo próprio não integra o salário de contribuição. Logo, a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas no mês será de R\$ 1.750,00, correspondente à soma das parcelas de natureza remuneratória (salário + horas-extras + adicional noturno + gorjetas).



O trabalhador avulso, por definição, presta serviços a diversas empresas, logo, o seu salário de contribuição mensal corresponderá à soma das remunerações auferidas ao longo do mês pela prestação de serviços a cada uma das empresas. Do mesmo modo, se o empregado possuir mais de um vínculo empregatício, o seu salário de contribuição também corresponderá à soma das remunerações auferidas.

Como a periodicidade de apuração das contribuições previdenciárias é mensal, o conceito de salário de contribuição leva em conta a soma das parcelas remuneratórias auferidas ao longo de todo o mês.

Para integrar o salário de contribuição, não é necessário que a parcela tenha sido efetivamente paga ao trabalhador, bastando que seja a ele devida ou creditada. A legislação previdenciária utiliza o regime de competência, portanto, a obrigação de recolher a contribuição previdenciária surge no momento em que se dá o crédito jurídico da remuneração, ou seja, no momento em que ela se torna devida pela empresa e se constitui em um crédito para o trabalhador.

Neste ponto, a legislação trata de situação onde o serviço já foi prestado, mas a remuneração ainda não foi desembolsada pela empresa em favor do trabalhador. Quando afirma que a remuneração é devida, observa o fenômeno sob a ótica da empresa. Quando menciona remuneração creditada, observa o fenômeno sob a ótica do trabalhador.

Um exemplo interessante para a compreensão do tema é o próprio salário devido ao segurado empregado. Suponha que um segurado empregado preste serviços durante todo o mês de maio. Findo o mês, o trabalhador já tem direito ao recebimento do salário e a empresa reconhece a obrigação de pagar-lhe este salário. Entretanto, o pagamento efetivo somente acontece no quinto dia útil do mês

de junho. Ora, a parcela integra o salário de contribuição no momento em que se torna devida, e não quando paga. Portanto, o fato gerador da contribuição previdenciária aconteceu no mês de maio, que foi quando se deu a prestação do serviço.

### **2.2.2 Para o empregado doméstico**

O salário de contribuição do empregado doméstico consiste na remuneração registrada na Carteira Profissional e/ou na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observados os limites mínimo e máximo.

### **2.2.3 Para o contribuinte individual**

Para o contribuinte individual, o salário de contribuição corresponde à remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observados os limites mínimo e máximo.

Neste ponto, acho importante fazer uma pausa para explicar uma questão que vejo ser, de modo recorrente, fonte de dúvidas. Há algum tempo atrás, os segurados contribuintes individuais (na época denominados autônomos, equiparados a autônomo e empresários) contribuíam com base numa escala de salários, denominada escala de salário-base. A escala era composta por dez classes, dispostas em ordem crescente, tendo a primeira o valor de um salário-mínimo e a décima o valor correspondente ao limite máximo do salário de contribuição. O segurado era, como regra geral, obrigado a iniciar as suas contribuições pela classe um, ou seja, com base em um salário-mínimo. Deveria ainda, para ter o direito de avançar às classes seguintes, contribuir por um período mínimo de tempo fixado pela legislação em cada uma das classes. Assim, por exemplo, iniciando as suas contribuições na classe um, somente poderia passar à

classe dois após contribuir por um tempo mínimo de doze meses, e assim por diante, até que alcançasse a classe dez. A progressão na escala, entretanto, era opcional. Deste modo, se o contribuinte desejasse passar toda a sua vida laboral efetuando recolhimentos com base em um salário-mínimo, isto seria possível.

A Lei nº 9.876/1999, entretanto, pôs fim à escala de salário base. Atualmente, a legislação não mais permite que o contribuinte individual escolha a base de cálculo das suas contribuições, uma vez que define que tais contribuições terão por base a remuneração auferida, obedecidos os limites. Assim, se um sócio-gerente de uma sociedade limitada retira mensalmente a título de pró-labore o valor de R\$ 2.500,00, esta deverá ser a base de cálculo das suas contribuições, não lhe sendo lícito efetuar contribuições tendo por base um valor diferente.

Outra questão interessante diz respeito aos trabalhadores informais. Tomemos por exemplo um lavador de carros, que exerça esta atividade por conta própria, em uma praça de uma grande cidade. Todos os dias, desloca-se de sua casa até a praça e efetua a lavagem dos carros dos clientes que lá comparecerem, os quais efetuam o pagamento em espécie logo após o término dos serviços. Sem sombra de dúvidas, este trabalhador vincula-se ao RGPS na condição de contribuinte individual. Questiono: qual deve ser a base de cálculo das suas contribuições mensais à previdência?

Respondo: a remuneração auferida ao longo do mês. Mais uma vez afirmo que não há para ele a possibilidade de escolha, pois a legislação é expressa ao definir que o salário de contribuição do contribuinte individual corresponderá à remuneração auferida. A única escolha possível para este trabalhador é a opção pelo sistema especial de inclusão previdenciária, no qual recolherá contribuições

com base em um salário-mínimo e abrirá mão do direito à aposentadoria por tempo de contribuição.

#### **2.2.4 Para o segurado facultativo**

O salário de contribuição do segurado facultativo consiste no valor por ele declarado, observados os limites mínimo e máximo. Como, por definição, o segurado facultativo não exerce atividade remunerada, o seu salário de contribuição não poderia ter por base a remuneração. Tem ele absoluta liberdade para, respeitando os limites mínimo e máximo, alterar o salário de contribuição a cada mês. Portanto, é possível que o segurado facultativo recolha sobre o limite máximo em janeiro e, logo em seguida, declare como salário de contribuição na competência fevereiro o valor de um salário-mínimo. No momento em que solicitar um benefício, o seu valor será calculado com base numa média dos seus salários de contribuição.

A única categoria de segurado cuja contribuição não tem por base o salário de contribuição é o segurado especial, pois a sua contribuição incide sobre a receita bruta de comercialização da produção rural.

#### **2.3 Proporcionalidade do salário de contribuição.**

Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado, inclusive o doméstico, ocorrer no curso do mês, o salário de contribuição será proporcional ao número de dias efetivamente trabalhados, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Suponha que Caio, segurado empregado, tenha sido contratado por uma empresa industrial, tendo acertado um salário mensal de R\$ 1.200,00. O início da prestação de serviços se deu no dia 16/06/2010. Logo, no mês de junho, receberá

apenas R\$ 600,00, correspondentes aos dias efetivamente trabalhados neste mês. O salário de contribuição de Caio no mês de junho, portanto, será de R\$ 600,00.

#### **2.4 Limites do salário de contribuição**

Como dito anteriormente, o salário de contribuição corresponde à remuneração auferida pelo segurado, submetida aos limites mínimo e máximo previstos na legislação. Abordo agora os limites fixados pela legislação para o salário de contribuição.

Para os segurados contribuinte individual e facultativo, o limite mínimo do salário de contribuição corresponde ao salário-mínimo. Assim, a base de cálculo da contribuição mensalmente devida por estes segurados, atualmente, não terá valor inferior a R\$ 510,00.

Para os segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, o salário de contribuição corresponde ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês.

O primeiro ponto a destacar é que, para estes segurados, a utilização do salário-mínimo como limite mínimo ocorre apenas de modo supletivo, na hipótese de inexistir um piso salarial legal ou normativo aplicável à categoria do segurado.

Em seguida, devemos observar que para estes segurados, o salário mínimo deverá ser considerado no seu valor diário, horário ou mensal, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo. Isto significa que a base de cálculo destes segurados pode ser inferior ao valor absoluto do salário-mínimo, desde que seja proporcional ao tempo de efetivo trabalho.

O valor do limite máximo do salário de contribuição será publicado mediante portaria conjunta do Ministério da Previdência e Social e do Ministério da Fazenda, sempre que ocorrer alteração do valor dos benefícios. Atualmente, o limite máximo do salário de contribuição é de R\$ 3.467,40. Este limite corresponde exatamente ao limite máximo dos benefícios devidos pelo RGPS.

## **2.5 Parcelas integrantes do salário de contribuição**

A legislação previdenciária não apresenta um rol das parcelas que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Toda parcela que se enquadrar no conceito de remuneração previsto na legislação integrará o salário de contribuição.

Assim, incide contribuição previdenciária sobre horas-extras, adicionais de insalubridade, periculosidade, penosidade, adicional noturno, prêmios, comissões, gratificações habituais, enfim, todas as parcelas pagas ao trabalhador como contraprestação pelo trabalho e integrantes da sua remuneração.

Apenas para não dar margem a dúvidas, a legislação menciona algumas parcelas que sofrem a incidência da contribuição previdenciária, a exemplo das férias gozadas, do 13º salário, das diárias para viagem excedentes a 50% da remuneração.

### **2.5.1 Férias.**

A constituição assegura aos empregados e trabalhadores avulsos o gozo de férias anuais remuneradas com pelo menos um terço a mais do que o salário normal. A lei nº 11.324/2006 estendeu este direito também aos empregados domésticos. Durante o período de férias, o trabalhador afasta-se das suas atividades para descansar e recebe a remuneração com o acréscimo de 1/3. Estas são as chamadas férias gozadas. Sobre os valores devidos ao trabalhador a título de férias

gozadas, assim como sobre o adicional de 1/3 da remuneração, incide contribuição previdenciária. Portanto, as férias gozadas e o respectivo adicional de 1/3 integram o salário de contribuição.

Não obstante as disposições expressas da legislação previdenciária, o STJ apresenta algumas decisões nas quais considera não haver incidência de contribuições sobre o adicional de 1/3 devido por ocasião das férias, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.**

1. A Primeira Seção do STJ considerava legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de **férias**.

2. Entendimento diverso foi firmado pelo STF, a partir da compreensão da natureza jurídica do terço constitucional de **férias**, considerado como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.

3. Realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se à posição sedimentada no Pretório Excelso, no sentido de que não incide Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de **férias**, dada a natureza indenizatória dessa verba. Precedentes: EREsp 956.289/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 10/11/2009; Pet 7.296/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe de 10/11/2009.

4. Agravo regimental não provido.<sup>5</sup>

A incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração das férias ocorre no momento em que elas são gozadas, independentemente da data do

---

<sup>5</sup> Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2009/0177026-9, relatado pelo Misitro do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Benedito Gonçalves. A decisão consta no seguinte endereço eletrônico:  
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribui%E7%F5es+f%E9rias&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>.

efetivo pagamento. Mais uma vez, a legislação adota o regime de competência para definir o momento da ocorrência do fato gerador.

De acordo com o art. 145 da CLT, o pagamento das férias deve ser efetuado até dois dias antes do seu início. Assim, suponha que determinado empregado gozará férias no período de 01 a 30 do mês de junho. Cumprindo a legislação trabalhista, o seu empregador efetua o pagamento das férias e do adicional de 1/3 no dia 28/05. Embora tenha sido paga em maio, a incidência da contribuição somente ocorrerá no mês de junho, período em que se deu o gozo das férias.

As férias indenizadas e o respectivo adicional, inclusive a dobra a que se refere o art. 137 da CLT, não integram o salário de contribuição. Férias indenizadas são aquelas que não chegaram a ser gozadas pelo trabalhador, em razão do término do contrato de trabalho. São convertidas em dinheiro e pagas ao trabalhador quando da rescisão do contrato de trabalho. São denominadas férias integrais, quando o período aquisitivo já havia sido integralmente cumprido pelo trabalhador, e férias proporcionais, quando o trabalhador havia cumprido apenas parcialmente o período aquisitivo. Portanto, sobre as férias não gozadas, pagas ao trabalhador quando da rescisão do contrato de trabalho, não incide contribuição previdenciária.

De acordo com a legislação trabalhista, o trabalhador adquire o direito a férias após um ano de trabalho, ao qual se denomina período aquisitivo. Findo o período aquisitivo, inicia-se o chamado período concessivo, correspondente ao lapso de tempo de um ano, dentro do qual deve o empregador conceder as férias ao trabalhador. Se o empregador não concede as férias ao trabalhador dentro do período concessivo de um ano fixado pela legislação, o art. 137 da CLT determina



que elas sejam pagas em dobro. Esta dobra é uma parcela de natureza indenizatória e sobre ela não há incidência de contribuição previdenciária.

Exemplo: Laura é empregada e trabalha desde janeiro de 2007 na Escolinha Bebê Feliz, recebendo um salário de R\$ 900,00. Devido à grande quantidade de trabalho, Laura somente gozou as férias que adquiriu ao longo do ano de 2007 em março de 2009. Sabendo que estava pagando as férias após o período concessivo de um ano, o seu empregador pagou-lhe em dobro a remuneração, de modo que Laura recebeu os seguintes valores ao sair de férias:

Férias (período aquisitivo 2007)	900,00
Adicional de 1/3 sobre férias	300,00
Dobra de férias	900,00
<b>TOTAL:</b>	<b>2.100,00</b>

Nesta hipótese, seguindo-se as disposições da legislação, a contribuição previdenciária incidiria apenas sobre o montante de R\$ 1.200,00, correspondente à soma das férias e do adicional de férias. A dobra, por ser uma parcela de natureza indenizatória, não integra a base de cálculo das contribuições.

O art. 143 da CLT faculta ao empregado a conversão de um terço das férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. É a conhecida venda dos dez dias. Sobre este valor não incide contribuição previdenciária.

O art. 144 da CLT possibilita ainda ao empregador conceder ao empregado um abono por ocasião das férias. Sobre este abono, desde que não excedente a vinte dias de salário, não há incidência de contribuição.

### **2.5.2 13º salário**

A gratificação natalina ou décimo terceiro salário, como é mais conhecida, integra o salário de contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, nos termos do § 7º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho.

A incidência da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro foi afirmada pelo STF por meio da Súmula nº 688, que assim dispõe: é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

O salário de benefício é calculado com base numa média dos salários de contribuição do segurado, conforme determina o art. 29 da Lei nº 8.213, de 1991. O 13º salário, embora integre o salário de contribuição, sofrendo a incidência da contribuição previdenciária, não entra no cálculo do salário de benefício. À primeira vista, parece uma incongruência e até mesmo uma injustiça. Esta noção se desfaz, entretanto, quando lembramos que aqueles que recebem benefícios previdenciários também recebem o abono anual, correspondente ao 13º salário.

Assim, pense num segurado empregado que tenha trinta e cinco anos de contribuição. Somente entrarão no cálculo da média, para efeito de definição do salário de benefício, as contribuições relativas aos meses de janeiro a dezembro de cada ano. O 13º não será computado para este fim. Porém, uma vez aposentado, este segurado irá receber todos os anos o abono anual.

A contribuição sobre o décimo terceiro incide no momento do pagamento da última parcela, sobre o valor bruto, sem compensação dos adiantamentos pagos. A legislação trabalhista determina o adiantamento de 50% do décimo terceiro entre os meses de fevereiro e novembro. A segunda metade do décimo terceiro salário deverá ser paga ao trabalhador até o dia vinte de dezembro do ano.

Exemplo: Juliana recebe um salário mensal de R\$ 1.200,00. Em 30/11, recebeu o adiantamento de 13º no montante de R\$ 600,00. Sobre este valor não há incidência de contribuição previdenciária. Em 20/12, recebeu a segunda parcela, com valor bruto de R\$ 1.200,00, da qual foi descontado o valor do adiantamento. A incidência da contribuição ocorre apenas quando do pagamento da 2ª parcela, sobre o valor bruto de R\$ 1.200,00.

É importante ressaltar que o 13º é uma competência à parte para a legislação previdenciária, não se confundindo as contribuições incidentes sobre o 13º com as contribuições devidas na competência dezembro. O cálculo de ambas, portanto, é efetuado de modo absolutamente separado, conforme determina o § 7º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Tanto assim, que o vencimento das contribuições incidentes sobre o 13º salário ocorre em 20 de dezembro, enquanto as contribuições relativas à competência dezembro vencem em 20 de janeiro.

A fórmula de cálculo da contribuição incidente sobre o décimo terceiro salário também é alvo de diversos questionamentos, existindo decisões judiciais que determinam o cálculo da contribuição em conjunto com as contribuições devidas na competência dezembro. O STJ, entretanto, já pacificou a matéria, reconhecendo a validade do cálculo em separado, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – GRATIFICAÇÃO NATALINA – CÁLCULO EM SEPARADO, NOS TERMOS DA LEI N. 8.620/93 – LEGALIDADE – CONTRADIÇÃO – DISPOSITIVO.**

É legítimo o cálculo em separado da **contribuição** previdenciária incidente sobre o **décimo terceiro** salário a partir do início da vigência da Lei n. 8.620/93.

Embargos de declaração acolhidos para sanar a contradição na parte dispositiva do decisum.<sup>6</sup>

Em relação ao 13º salário, haverá a incidência ainda que o pagamento se dê por conta da rescisão do contrato de trabalho. Atualmente, até mesmo o 13º indenizado, ou seja, aquele 1/12 de 13º correspondente à projeção ficta do contrato de trabalho ocorrida em razão do aviso prévio indenizado, sofre a incidência da contribuição. Isto porque, de acordo com o § 1º do art. 487 da CLT, o período de aviso prévio, ainda que indenizado integra o período de serviço do trabalhador. Assim, no momento de calcular todas as parcelas rescisórias, inclusive o 13º salário, o período de aviso prévio deverá ser computado.

É importante ressaltar que, após a edição do Decreto nº 6.727/2009, o aviso prévio indenizado passou a ser uma parcela sobre a qual incide a contribuição previdenciária. Assim, se o aviso prévio indenizado sofre a incidência da contribuição previdenciária, o 13º salário a ele referente também sofrerá a incidência.

Vamos a um exemplo:

Luiz foi contratado em 01 de janeiro e despedido em 30 de outubro. O seu salário mensal foi de R\$ 1.200,00. Como não foi avisado previamente do seu desligamento, a empresa pagou a Luiz o aviso prévio indenizado. Portanto, ao calcular o 13º salário devido na rescisão, assim procedeu:

13º salário proporcional (10/12)	1.000,00
----------------------------------	----------

<sup>6</sup> Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2008/0084051-8, relatado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins. Decisão constante do endereço eletrônico: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribui%E7%E3o+gratifica%E7%E3o+natalina&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>

13º salário indenizado (01/12).	100,00
---------------------------------	--------

Como visto, a contribuição previdenciária incide tanto sobre o 13º proporcional, quanto sobre o 13º indenizado.

A incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado tem sido objeto de diversos questionamentos judiciais, uma vez que viola a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias apenas sobre as parcelas de natureza remuneratória.

Em reforço ao entendimento acima exposto, que pugna pela não incidência da contribuição sobre o aviso prévio indenizado, deve-se afirmar que o período de tempo a ele correspondente não é computado pela Previdência como tempo de contribuição. Ou seja, a projeção ficta do contrato de trabalho não confere ao empregado o direito à contagem deste período como tempo de contribuição. Assim, se um empregado foi admitido em 01/01/2009 e despedido injustamente em 31/12/2009, sem que tenha sido previamente informado desta rescisão, contará com doze meses de contribuição, e não treze.

Na hipótese de rescisão do contrato de trabalho, a contribuição incidente sobre o 13º salário deve ser recolhida juntamente com as contribuições devidas na competência em que se deu a rescisão (no dia 20 do mês seguinte).

### **2.5.3 Diárias para viagens.**

Diárias são valores pagos pela empresa ao trabalhador obrigado a deslocar-se temporariamente do local em que reside, por força do trabalho. Originalmente, trata-se de pagamentos sem natureza remuneratória, pois visam ressarcir as despesas do empregado em razão da viagem.

A legislação previdenciária, entretanto, seguindo o regramento previsto no § 2º do art. 457 da CLT, dispõe que as diárias para viagens sofrem a incidência da contribuição previdenciária, pelo seu valor total, quando excederem a 50% da remuneração mensal do empregado.

Trata-se de norma que se destina a evitar fraudes, que se caracterizariam pelo pagamento de parcelas salariais sob o rótulo de diárias para viagens, com o objetivo de evitar a repercussão do pagamento no cálculo de outras parcelas e reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Para verificar se as diárias integram ou não o salário de contribuição, devemos somar todas as parcelas de natureza remuneratória recebidas pelo trabalhador ao longo do mês, multiplicar por cinquenta por cento e comparar o resultado com o valor das diárias. Se as diárias excederem a 50% do somatório das parcelas remuneratórias, integrarão o salário de contribuição.

Exemplo: suponha que determinado segurado tenha recebido ao longo do mês as seguintes parcelas:

Salário	1.000,00
Hora-extra	300,00
Adicional noturno	200,00
Comissão de vendas	200,00
Diárias para viagens	800,00
<b>TOTAL</b>	<b>2.500,00</b>

Somando-se as parcelas de natureza remuneratória recebidas pelo empregado ao longo do mês, encontramos o montante de R\$ 1.700,00 (salário + hora-extra + adicional noturno + comissão de vendas). Multiplicando-se este valor por cinquenta por cento, encontramos o montante de R\$ 850,00. Logo, as diárias

pagas, no valor de R\$ 800,00, por serem inferiores a 50% da remuneração, não integram o salário de contribuição, que teria o valor de R\$ 1.700,00.

É importante lembrar que, se excederem a 50% da remuneração, as diárias para viagem integram o salário de contribuição pelo valor total, e não apenas pela parcela excedente a 50%.

É importante salientar que o ressarcimento de despesas que o empregado é obrigado a fazer por força do trabalho não constitui parcela de natureza remuneratória, desde que comprovadas as despesas e a sua vinculação ao trabalho. Por esta razão, se a empresa reembolsa ao segurado as despesas que ele teve que fazer por conta da viagem (hotel, alimentação, transporte, etc.), este reembolso não sofre incidência da contribuição previdenciária, por não se encaixar no conceito de remuneração. Nesta hipótese, não há acréscimo patrimonial para o trabalhador, mas apenas a recomposição do seu patrimônio.

## **2.6 Parcelas não integrantes do salário de contribuição.**

Os benefícios da previdência social não integram o salário de contribuição. A exceção a esta regra é o salário maternidade, que integra o salário de contribuição, devendo sobre ele incidir a contribuição previdenciária.

O valor mensal do auxílio-acidente integra o salário de contribuição, para fins de cálculo do salário de benefício de qualquer aposentadoria. O auxílio-acidente é o benefício devido ao segurado que, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, fique com seqüela definitiva que lhe reduza a capacidade laborativa. Ele tem início no momento em que o segurado tem alta do auxílio-doença. Não é, portanto, um benefício que substitua o rendimento do trabalho. Após a consolidação das lesões, o segurado tem alta do auxílio-doença e

retorna ao trabalho. Neste momento, além de receber a sua remuneração, passará a receber mensalmente o auxílio-acidente, como indenização pelas sequelas deixadas pelo acidente.

É importante ressaltar que o auxílio-acidente não servirá de base de cálculo para a contribuição em nenhuma hipótese. A determinação da legislação tem o intuito de incluir o auxílio-acidente no cálculo do salário de benefício de aposentadoria. Assim, se o segurado está trabalhando, recebendo remuneração e auxílio-acidente, na hora em que requerer uma aposentadoria, o salário de benefício será calculado levando-se em conta a média dos salários de contribuição somados ao valor mensal do auxílio-acidente. Por exemplo: se em determinada competência o segurado auferiu remuneração de R\$ 700,00 e recebeu auxílio-acidente no valor de R\$ 350,00, o valor a ser incluído na média para cálculo do salário de benefício será de R\$ 1.050,00 (salário de contribuição + auxílio-acidente).

A ajuda de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta, nos termos da Lei nº 5.929/1973 não integram o salário de contribuição.

### **2.6.1 Alimentação**

A parcela in natura recebida de acordo com Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, não integra o salário de contribuição, nos termos da alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

O PAT contempla diversas modalidades de fornecimento de alimentação ao trabalhador: manutenção de serviços próprios de preparação ou distribuição de alimentos; contratação de empresas que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva; fornecimento de tickets e vales para alimentação ou refeição;



distribuição de cestas básicas. Todas as empresas envolvidas devem estar inscritas no PAT.

A participação financeira do trabalhador fica limitada a 20% do custo direto da refeição recebida.

Um primeiro aspecto polêmico, no que toca ao fornecimento de alimentação *in natura* pelas empresas aos trabalhadores, diz respeito à necessidade de inscrição da empresa fornecedora da alimentação no PAT. A RFB, tem lavrado Autos de Infração para a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a alimentação fornecida sempre que verifica a inexistência de inscrição da empresa fornecedora de alimentação no PAT. Caso a empresa esteja inscrita, mas a alimentação esteja sendo fornecida em desacordo com as normas do programa, os auditores da Receita devem representar ao Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, a fim de que seja aberto procedimento administrativo no qual se verifique a regularidade do fornecimento da alimentação aos trabalhadores.

A jurisprudência do STJ, entretanto, tem seguidamente afastado a incidência das contribuições previdenciárias pela simples não inscrição da empresa no programa, conforme demonstra a ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE **INSCRIÇÃO** NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-**PAT** - NÃO-INCIDÊNCIA DA **CONTRIBUIÇÃO** PREVIDENCIÁRIA.

1. Quando o pagamento é efetuado *in natura*, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais, não sofre a incidência da

**contribuição** previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador - **PAT**.

2. Recurso especial não provido<sup>7</sup>.

É importante observar que este dispositivo trata da não incidência de contribuição sobre a alimentação entregue ao trabalhador *in natura* ou sob a forma de tickets ou vales. Se houver a entrega de dinheiro ao trabalhador, ainda que tenha por objetivo custear a sua alimentação, haverá a incidência da contribuição previdenciária. Este posicionamento é amplamente aceito pelo STJ, como demonstra a ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PARCELAS PAGAS EM **PECÚNIA**, EM CARÁTER HABITUAL E REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DA **CONTRIBUIÇÃO** PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 5ª Região segundo o qual: "A ajuda-**alimentação**, paga pelo Banco do Brasil, mediante crédito em conta-corrente, aos seus empregados, não configura salário *in natura*, e sim, salário, sobre o qual incidirá desconto de **contribuição** previdenciária, nos termos do regulamento do Custeio da Previdência Social."

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio-**alimentação**, isto é, quando a própria **alimentação** é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da **contribuição** previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de **Alimentação** do Trabalhador – PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais.

---

<sup>7</sup> Recurso Especial nº 2008/0087373-0, relatado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Eliana Calmon. Decisão constante do endereço eletrônico <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribui%E7%E3o+alimenta%E7%E3o+inscri%E7%E3o&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>

3. Na espécie, as parcelas referentes à ajuda-**alimentação** foram pagas em **pecúnia**, em caráter habitual e remuneratório, mediante depósito em conta-corrente dos respectivos valores, integrando, assim, a base de cálculo da **contribuição** previdenciária.

4. Precedentes: REsp nº 433230/RS; REsp nº 447766/RS; REsp nº 330003/CE; REsp nº 320185/RS; REsp nº 180567/CE; REsp nº 163962/RS; REsp nº 199742/PR; REsp nº 112209/RS; REsp nº 85306/DF e EREsp 603509/CE.

5. Recurso especial não-provido<sup>8</sup>.

### **2.6.2 Indenizações previstas na legislação trabalhista.**

As seguintes parcelas não integram o salário de contribuição, conforme o inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social:

a) Indenização compensatória de quarenta por cento do montante depositado no Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, como proteção à relação de emprego contra despedida arbitrária ou sem justa causa, conforme disposto no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

b) Indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

c) Indenização por despedida sem justa causa do empregado nos contratos por prazo determinado, conforme estabelecido no art. 479 da Consolidação das Leis do Trabalho.

---

<sup>8</sup> Recurso especial nº 2006/0229842-6, relatado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, José Delgado. Decisão constante do endereço eletrônico: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=contribui%E7%E3o+alimenta%E7%E3o+pec%FAnia&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>

d) Indenização do tempo de serviço do safrista, quando da expiração normal do contrato, conforme disposto no art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973.

e) Incentivo à demissão;

O item "e" acima é bastante comum, nos dias atuais, pois proliferam os chamados programas de incentivo à demissão ou programas de demissão voluntária, onde a empresa que necessita reduzir os seus quadros, para evitar o desgaste de despedir um grande número de funcionários, oferece incentivos financeiros para que eles peçam demissão. Estes incentivos, na maioria das vezes consistem no pagamento de determinada quantia ao trabalhador em função do número de anos de trabalho que ele tenha na empresa. Esta parcela de incentivo à demissão não tem natureza remuneratória e, portanto, não sofre a incidência da contribuição.

O Decreto nº 6.727/2009 retirou o aviso prévio indenizado do rol de parcelas não integrantes do salário de contribuição, pois revogou a alínea "f" do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social. Deste modo, a partir da publicação do referido Decreto, em 13 de janeiro de 2009, deixou de existir na legislação previdenciária qualquer óbice à incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, de modo que a RFB passou a entender esta verba como uma parcela integrante do salário de contribuição. A revogação deste dispositivo, conforme amplamente divulgado pela imprensa à época, fez parte de um pacote de medidas adotadas pelo governo como resposta à crise econômica mundial ocorrida no final do ano de 2008. Seguindo esta lógica, a incidência da contribuição sobre o aviso prévio indenizado foi um mecanismo encontrado para

tornar mais cara para as empresas a dispensa do trabalhador, o que reduziria o volume de despedidas.

Como já dito anteriormente, a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado é severamente combatida pela doutrina e pela jurisprudência, pois trata-se de parcela que não se amolda ao conceito de remuneração. Neste sentido, vale mencionar a decisão do TST cuja ementa abaixo se transcreve:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DO AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. ACORDO JUDICIAL.** A SBDI-1 desta Corte posiciona-se no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre a parcela recebida a título de aviso-prévio indenizado, em face de sua natureza eminentemente indenizatória, porquanto seu pagamento visa a compensar o resguardo do prazo garantido por lei para a obtenção de novo emprego. Assim, o aviso-prévio indenizado não se enquadra na concepção de salário de contribuição definida no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pela Lei nº 9.528/97, na medida em que não há trabalho durante o período pré-avisado, não se cogitando, por conseguinte, em retribuição remuneratória a tal título<sup>9</sup>.

f) 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 29 de outubro de 1984;

g) Indenizações previstas nos arts. 496 e 497 da Consolidação das Leis do Trabalho;

---

<sup>9</sup> Agravo de Instrumento no Recurso de Revista nº 272440-90.2005.5.01.0451, relatado pela Ministra Dora Maria da Costa, membro da 8ª Turma do Tribunal Superior do Trabalho. Decisão constante do endereço eletrônico <http://aplicacao2.tst.jus.br/consultaunificada2/jurisSearch.do>

h) Abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da Consolidação das Leis do Trabalho;

O art. 143 da CLT trata da denominada "venda dos dez dias", enquanto o art. 144 trata do abono que pode ser concedido pelo empregador ao empregado quando da concessão das férias. Ambos não sofrem a incidência da contribuição.

i) Ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

O ganho eventual é aquele que não gera no trabalhador a expectativa de recebê-lo novamente, uma vez que decorre de um evento específico. Embora este seja o conceito mais utilizado, não há uma definição legal acerca do que vem a ser um ganho eventual. A lei não diz, por exemplo, a partir de quantas vezes deve ser recebida uma parcela para que se possa denominá-la como uma parcela não eventual. Esta é uma tarefa que incumbe à doutrina e à jurisprudência, sendo a análise, na maioria das vezes, feita à luz de algum caso concreto. Como regra, entende-se que a parcela deixará de ser habitual quando o seu recebimento de modo continuado gerar para o trabalhador uma expectativa de repetição do pagamento, fazendo com que ele inclua a parcela no seu orçamento.

A expressão abono denomina antecipações salariais concedidas pelo empregador ao empregado, na maioria das vezes por força de lei. Atualmente não tem sido muito utilizado, tendo sido bastante comum nos períodos inflacionários vividos na década de oitenta. Como adiantamento salarial, o abono está compreendido na própria definição de remuneração contida na legislação previdenciária. Logo, somente não integrará a remuneração se tiver sido expressamente desvinculado do salário pela lei que o criou.

A Súmula STF nº 241, da década de sessenta, já dispunha que a contribuição previdenciária incide sobre o abono incorporado ao salário.

j) Licença-prêmio indenizada;

k) Outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei.

l) 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.

m) O valor da multa paga ao empregado em decorrência da mora no pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão do contrato de trabalho, conforme previsto no § 8º do art. 477 da Consolidação das Leis do Trabalho.

### **2.6.3 Vale transporte.**

A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria não integra o salário de contribuição. A Lei nº 7.418/1985 disciplina a concessão do Vale Transporte ao trabalhador. É importante observar que o transporte concedido ao trabalhador somente não integrará o salário de contribuição se obedecer às disposições da referida lei.

De acordo com o parágrafo único do art. 5º da referida lei, o empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a parcela que exceder a 6% do seu salário básico.

É importante ressaltar que é vedado ao empregador substituir o Vale-transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, exceto no caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-transporte. Portanto, se

a parcela referente ao transporte for entregue ao trabalhador em dinheiro, sofrerá a incidência da contribuição previdenciária. Neste sentido tem decidido o STJ, como pode ser visto na ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO – **VALE-TRANSPORTE** – PAGAMENTO EM DINHEIRO DE FORMA CONTÍNUA – ARTS. 28, § 9º, "F", DA LEI 8.212/91 E 2º, "B", DA LEI 7.418/85, REGULAMENTADOS PELO ART. 5º DO DECRETO 95.247/87 – INCIDÊNCIA DE **CONTRIBUIÇÃO** PREVIDENCIÁRIA – PRECEDENTES – FUNDAMENTOS SUFICIENTES PARA MANTER O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADOS: SÚMULA 283/STF.

1. O **vale-transporte**, não integra o salário-de-**contribuição** para fins de pagamento da **contribuição** previdenciária. Inteligência dos arts. 28, § 9º, 'f', da Lei 8.212/91 e 2º, 'b', da Lei 7.418/85.

2. O pagamento habitual do **vale-transporte** em pecúnia contraria o estatuído no art 5º do Decreto 95.247/87 que estabelece que é vedado ao empregador substituir o **vale-transporte** por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

3. Não há incompatibilidade entre a Lei 7.418/85 e o art. 5º do Decreto 95.247/87, que apenas instituiu um modo de proceder a concessão do benefício do **vale-transporte**, de modo a evitar o desvio de sua finalidade com a proibição do pagamento do benefício em pecúnia.

4. O pagamento do **vale-transporte** em dinheiro, inobservando-se a legislação pertinente, possibilita a incidência de **contribuição** previdenciária<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2009/0173712-9, relatado pela Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Eliana Calmon. Decisão constante do endereço eletrônico:  
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=vale+transporte+contribui%E3o&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>



#### **2.6.4 Ajuda de custo**

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 Consolidação das Leis do Trabalho, não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Trata-se de parcela de natureza indenizatória, cujo objetivo é o ressarcimento ou a antecipação das despesas do trabalhador com a transferência do seu domicílio. Importante observar que a ajuda de custo somente não sofrerá a incidência se for paga em parcela única. Caso seja dividida em parcelas, haverá a incidência da contribuição previdenciária sobre todas elas.

#### **2.6.5 Bolsa de estágio**

A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da lei nº 11.788/2008, não sofre a incidência da contribuição previdenciária. O estagiário que presta serviços de acordo com a lei do estágio não é segurado obrigatório do RGPS, podendo, se quiser, filiar-se na condição de segurado facultativo. Logo, a bolsa por ele recebida não é considerada remuneração. Entretanto, se prestar serviços em desacordo com a lei, o estagiário será segurado obrigatório, na categoria de empregado, e a bolsa integrará o seu salário de contribuição. Nesta hipótese, o lançamento da contribuição incidente sobre a remuneração do estagiário exige procedimento fiscal prévio, a fim de que sejam coletados elementos comprobatórios da prestação de serviços em desacordo com a lei. Por força do princípio da boa-fé objetiva, bem como pela exigência de motivação do ato administrativo de lançamento, o ônus da prova incumbe à RFB.

#### **2.6.6 Participação nos lucros.**

O inciso XI do art. 7º da Constituição afirma ser um direito do empregado a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração. A legislação previdenciária, por sua vez, dispõe que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, não integra o salário de contribuição.

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é regulada pela Lei nº 10.101/2000, e será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida pelas partes ou por meio de convenção ou acordo coletivo.

De acordo com a referida lei, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

### **2.6.7 Abono do PIS**

O abono do Programa de Integração Social/Programa de Assistência ao Servidor Público não integra o salário de contribuição. O referido abono encontra-se previsto no § 3º do art. 239 da Constituição e consiste no pagamento de um salário-mínimo, anualmente, aos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

**2.6.8 Transporte, alimentação e habitação fornecidos a trabalhadores contratados para trabalhar em localidade distante ou canteiro de obras.**

Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante 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 e Emprego, não integram o salário de contribuição.

Nesta hipótese, as utilidades acima não são concedidas pelo trabalho, mas sim para o trabalho. São elementos indispensáveis à prestação dos serviços, pois se não fossem fornecidos não haveria possibilidade do trabalhador desempenhar as suas funções.

O exemplo do trabalhador contratado para trabalhar em plataformas de petróleo é emblemático. Como poderia este trabalhador chegar à plataforma se não houvesse o fornecimento do transporte pela empresa? Do mesmo modo, o fornecimento da alimentação é essencial à manutenção das atividades, assim como o fornecimento da habitação para o segurado, enquanto ele encontrar-se desenvolvendo as suas atividades.

Observe que, nesta hipótese, a não incidência da contribuição sobre a utilidade alimentação não está condicionada à obediência às regras do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

### **2.6.9 Complementação do auxílio-doença**

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, não integra o salário de contribuição.

O auxílio-doença é o benefício devido ao segurado que se encontra temporariamente incapaz para o exercício da sua atividade habitual. A renda mensal

do auxílio-doença corresponde a 91% do salário de benefício, o qual é calculado com base na média dos salários de contribuição. Resulta daí a possibilidade do valor da renda mensal do benefício ser inferior à remuneração habitualmente recebida pelo segurado.

A empresa pode assegurar aos seus trabalhadores o pagamento de eventual diferença entre a remuneração habitualmente auferida pelo trabalhador e o valor do auxílio-doença que lhe foi concedido. Esta parcela não integrará o salário de contribuição, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

#### **2.6.10 Previdência complementar.**

O valor das contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativas a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, não integra o salário de contribuição.

A previdência privada complementar tem se popularizado bastante nos últimos anos. Em muitas situações, as empresas adotam como política efetuar contribuições para o plano de previdência privada de seus empregados. Assim, o plano previdenciário privado do empregado será alimentado por contribuições dele próprio e por contribuições do seu empregador. Estas contribuições feitas pelo empregador para o plano previdenciário privado do seu empregado não integram o salário de contribuição, desde que a empresa disponibilize esta contribuição a todos os seus empregados e dirigentes. Caso contrário, ou seja, nas hipóteses em que a empresa paga a previdência privada de apenas uma parte dos seus trabalhadores, este pagamento passa a ter a natureza de premiação, encontrando-se normalmente

vinculado ao alcance de metas ou sendo oferecido já desde a contratação como um diferencial remuneratório para o trabalhador.

#### **2.6.11 Assistência médica.**

O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, não integra o salário de contribuição, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No momento em que disponibiliza um plano de saúde aos seus trabalhadores, a empresa está, de algum modo, contribuindo para a Seguridade Social, no mínimo por diminuir a demanda nos hospitais da rede pública. Talvez por esta razão, a legislação exclua o plano de saúde da incidência da contribuição previdenciária.

Quando o plano de saúde não é oferecido à totalidade dos empregados da empresa, ele passa a ter natureza salarial, pois constitui uma vantagem oferecida pela empresa a alguns dos seus empregados, normalmente àqueles de maior hierarquia.

Não é necessário que todos os trabalhadores sejam segurados do plano de saúde oferecido pela empresa, mas deve a empresa comprovar, a fim de afastar a incidência da contribuição previdenciária, que disponibilizou o acesso ao plano de saúde para todos os seus funcionários.

#### **2.6.12 Vestuários e equipamentos.**

O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços não integra o salário de contribuição. Trata-se de parcela

desprovida de natureza remuneratória. Como expresso na legislação, as utilidades são fornecidas ao trabalhador para o desempenho das suas funções. Não há ganho ou acréscimo patrimonial para o trabalhador, mas apenas o fornecimento de meios para a execução das tarefas.

#### **2.6.13 Ressarcimento de despesas pelo uso do veículo.**

O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas, não integra o salário de contribuição. Também aqui há uma parcela de cunho indenizatório, cujo objetivo é reembolsar o trabalhador pelas despesas que teve que efetuar para realizar o seu trabalho. Muito comumente, estas parcelas são pagas sob a forma de um valor fixo para cada quilômetro rodado pelo empregado. Entendo que ainda assim, a parcela está a salvo da incidência, uma vez que mantém o caráter indenizatório. Torna-se necessário, entretanto, a existência de algum tipo de controle, a fim de que se possa demonstrar a efetiva utilização do veículo no trabalho e medir os deslocamentos, bem como que o valor devido ao trabalhador por quilômetro rodado seja razoável.

#### **2.6.14 Plano educacional.**

O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não integra o salário de contribuição, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

A educação básica compreende o ensino fundamental e o ensino médio. Não há uma definição precisa do que venha a ser curso de capacitação e qualificação profissional, entretanto, se a empresa fornecer tais cursos, eles deverão estar

vinculados às atividades por ela desenvolvidas, caso contrário, o valor dos cursos fornecidos aos trabalhadores integrará o salário de contribuição. Podemos dizer que, se o curso é vinculado às atividades desenvolvidas pelo trabalhador, ele é uma parcela que está sendo paga para o trabalho. Entretanto, se não há vinculação entre o curso e as atividades do trabalhador, trata-se de parcela paga pelo trabalho, um acréscimo à remuneração do trabalhador.

#### **2.6.15 Cessão de direitos autorais.**

Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais não integram o salário de contribuição, pois não são parcelas remuneratórias. Como vimos, a remuneração é o valor recebido pelo empregado como contraprestação pelos serviços prestados. No caso em questão, o fundamento do recebimento do direito autoral não é o trabalho, mas sim o fato de ter o autor cedido o direito de exclusividade na exploração da sua obra intelectual. Tanto assim, que os direitos autorais continuam sendo devidos aos herdeiros do autor, mesmo após a sua morte, uma vez que a exploração da obra não cessa com o falecimento do seu autor.

#### **2.6.16 Reembolso creche.**

O reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança, não integra o salário de contribuição, quando devidamente comprovadas as despesas.

Trata-se de parcela indenizatória, cujo objetivo é garantir ao empregado condições de trabalho, uma vez que a empresa paga a creche onde o empregado deixa o seu filho enquanto ele (o empregado) precisa se ausentar para comparecer ao trabalho.

A súmula STJ nº 310 dispõe que o auxílio-creche não integra o salário de contribuição.

A emenda constitucional nº 53/2007 alterou a redação do inciso XXV do art. 7º da Constituição, que agora garante aos empregados assistência gratuita aos filhos e dependentes em creches e pré-escolas desde o nascimento até cinco anos de idade. Anteriormente à referida emenda, a constituição oferecia a mesma garantia até os seis anos de idade. Esta modificação veio como consequência da ampliação do ensino fundamental de oito anos para nove.

A alteração constitucional, entretanto, não modifica a regra de não incidência prevista na legislação previdenciária. Isto porque, a Constituição assegura a assistência aos filhos em creches até os cinco anos apenas, entretanto, se a empresa entende que deve reembolsar a creche do filho do seu empregado até os seis anos, ela pode fazê-lo sem que este reembolso venha ser considerado remuneração. O fato de isto não ser mais uma garantia constitucional não impede a legislação previdenciária de estimular as empresas a procederem desta forma.

#### **2.6.17 Reembolso babá**

O reembolso babá não integra o salário de contribuição, desde que limitado ao menor salário de contribuição mensal e condicionado à comprovação do registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social da empregada doméstica, do pagamento da remuneração e do recolhimento da contribuição previdenciária, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança.

Nesta hipótese, a empresa reembolsa ao seu empregado as despesas que ele teve com a babá que cuida dos seus filhos. O reembolso pode ser, no máximo, do valor correspondente ao piso salarial de uma babá ou, se inexistir este piso, de



um salário-mínimo. Para que não haja a incidência de contribuição sobre o reembolso pago pela empresa ao empregado, é preciso que ele comprove o pagamento da remuneração à babá, bem como que ele demonstre que, na condição de empregador doméstico, efetuou o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração paga à babá. Também aqui, limita-se a idade da criança aos seis anos.

### **2.6.18 Seguro de vida em grupo**

O valor das contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativas a prêmio de seguro de vida em grupo não integra o salário de contribuição, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Observe que, em relação ao seguro de vida em grupo, o inciso XXV do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social exige não apenas que ele esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, mas também que ele esteja previsto em convenção ou acordo coletivo. Tal exigência, entretanto, não encontra respaldo no judiciário, que vem entendendo o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela empresa como parcela não incidente ainda que não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, como demonstra a decisão do STJ cuja ementa encontra-se transcrita abaixo:

**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.<sup>11</sup>

### **2.7 Parcelas pagas em desacordo com a legislação.**

As parcelas que não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

É o caso, por exemplo, da participação nos lucros e resultados, que sofrerá a incidência da contribuição previdenciária, caso seja paga aos empregados sem observância das prescrições legais.

### **2.8 Identificação das utilidades.**

Para a identificação dos ganhos habituais recebidos sob a forma de utilidades, deverão ser observados, segundo o § 11 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social:

I - os valores reais das utilidades recebidas;

II - os valores resultantes da aplicação dos percentuais estabelecidos em lei em função do salário mínimo, aplicados sobre a remuneração paga, caso não haja determinação dos valores de que trata o item I.

---

<sup>11</sup> Recurso Especial nº 2004/0095730-0, relatado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Mauro Campbell Marques. Decisão constante do endereço eletrônico: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia>

Neste ponto, a legislação previdenciária indica como devem ser valoradas as utilidades fornecidas ao trabalhador. O primeiro passo é a identificação do valor real das utilidades fornecidas. Suponha, por exemplo, que a empresa forneça alimentação aos seus trabalhadores em desacordo com o PAT. Esta alimentação integra o salário de contribuição. Entretanto, para que isso aconteça, será necessário identificar o valor real desta alimentação.

Caso não seja possível identificar o valor real da utilidade fornecida, deve-se atribuir a esta utilidade o valor resultante da aplicação dos percentuais fixados em lei em função do salário mínimo. Aplicam-se, neste caso, as disposições do art. 458 da CLT, que afirmam que as utilidades habitação e alimentação não podem exceder, respectivamente, 25% e 20% do salário contratual.

Exemplo: Carlos, segurado empregado, recebia um salário mensal de R\$ 1.000,00 e morava numa residência fornecida pela empresa. Se não for possível identificar o valor real da habitação fornecida pela empresa a Carlos, considerar-se-á que a utilidade fornecida tem o valor de R\$ 250,00, correspondente à aplicação, sobre o salário de Carlos, do percentual de 25% previsto na CLT.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo apresentou uma visão sobre os principais dispositivos constitucionais que tratam do financiamento da Seguridade Social, bem como adentrou na análise da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o salário de contribuição.

Constatou-se que as contribuições de Seguridade Social são hoje reconhecidas de modo pacífico, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como uma espécie tributária autônoma, inseridas no contexto maior das chamadas contribuições especiais. A principal característica desta espécie tributária, como visto, é a vinculação do produto da sua arrecadação, que somente pode ser aplicado no desenvolvimento de ações governamentais relacionadas com a Seguridade Social. Em se tratando de contribuições previdenciárias, a vinculação é ainda mais restrita, uma vez que os recursos arrecadados somente podem ser aplicados no pagamento de benefícios do RGPS.

A partir desta definição, foram avaliados alguns dos dispositivos constitucionais atinentes ao financiamento da Seguridade Social, especialmente a isenção das entidades beneficentes de Assistência Social e a competência da justiça do trabalho para a execução de contribuições decorrentes de ações trabalhistas.

Na análise do salário de contribuição, partiu-se do conceito legislativo, afirmando ser ele próprio do direito previdenciário, embora permeado de expressões oriundas do direito do trabalho. Após avaliar a estrutura conceitual, que tem por núcleo a expressão remuneração, o trabalho voltou-se

para as principais parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição, tendo por finalidade a apresentação do posicionamento mais atual da doutrina e da jurisprudência.

É possível concluir que o financiamento da Seguridade Social, especialmente no que toca à incidência das contribuições previdenciárias, é matéria nada pacífica. A evolução dos conceitos forja-se no trabalho diário das empresas, que são obrigadas a interpretar a legislação e dar-lhe cumprimento, sob o olhar atento da fiscalização da Receita Federal do Brasil, que vem aprimorando os mecanismos de acompanhamento dos contribuintes e buscando intervir de modo mais célere para garantir a integridade do recolhimento das contribuições previdenciárias.

Neste contexto, o contencioso administrativo surge com a valiosa função de aprimorar o trabalho da fiscalização, constituindo-se em mecanismo efetivo para o exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório. Exercido de modo eficaz, contribui para diminuir a sobrecarga do poder judiciário e para garantir uma prestação jurisdicional mais célere.

O estudo aqui desenvolvido não esgota todos os aspectos envolvidos nesta complexa seara tributária. O objetivo é oferecer um panorama parcial, contribuindo para o esclarecimento acerca dos diversos posicionamentos existentes sobre a matéria.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**.

Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. São Paulo: LTr, 2007.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

KERTZMAN, Ivan. **Curso prático de Direito Previdenciário**. Salvador: JusPodivm, 2009.

KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio (organizadores). **Leituras Complementares de Direito Previdenciário**. Salvador: JusPodivm, 2007.

KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-contribuição – A base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. Salvador: JusPodivm, 2007.

LEITÃO, André Studart. **Arrecadação e recolhimento das contribuições previdenciárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.