

I PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO - 2010

Título: Delimitação Constitucional da Base de Cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias Incidentes sobre as Remunerações dos Segurados Empregados.

Tema 3: As Contribuições Previdenciárias no Contencioso Administrativo Fiscal Federal.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
1 – JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS	3
1.1 - ANÁLISE POR RUBRICA	3
1.1.1 - ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) FÉRIAS	3
1.1.2 - SALÁRIO-MATERNIDADE	10
1.1.3 - AUXÍLIO-DOENÇA – QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO	12
1.1.4 - REEMBOLSO-CRECHE/AUXÍLIO-CRECHE	15
1.1.5 - VALE-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO	18
1.1.6 - AVISO PRÉVIO INDENIZADO	23
1.1.7 - ALIMENTAÇÃO PAGA EM DINHEIRO	28
1.2. - INDICAÇÃO DAS PRINCIPAIS LINHAS DE INTERPRETAÇÃO E DAS CONTRADIÇÕES VERIFICADAS	30
2- PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA LEI Nº 8.212/91	35
2.1 - ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) FÉRIAS	48
2.2 - SALÁRIO-MATERNIDADE	50
2.3 - AUXÍLIO-DOENÇA – QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO	54
2.4 - REEMBOLSO-CRECHE/AUXÍLIO-CRECHE	56
2.5 - AVISO PRÉVIO INDENIZADO	60
2.6 - VALE-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO	62
2.7 - ALIMENTAÇÃO PAGA EM DINHEIRO	64
3- POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL AOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS DO CARF	67
CONCLUSÃO	75
BIBLIOGRAFIA	77

INTRODUÇÃO

A natureza jurídica das contribuições sociais previdenciárias sempre foi muito controvertida na doutrina e na jurisprudência, principalmente anteriormente à Constituição Federal de 1988. No entanto, recentemente, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 pelo STF – Supremo Tribunal Federal, publicada em 20/06/2008, foi pacificado pela jurisprudência o caráter tributário da exação em tela¹.

Destarte, considerando a natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias, torna-se assaz relevante analisar o enfoque constitucional para a delimitação da competência para instituição da exação referida².

Neste esteio, o objetivo do presente trabalho é realizar uma proposta de interpretação constitucional da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a finalidade exatamente de estabelecer critérios seguros para a delimitação da incidência previdenciária sobre as remunerações dos segurados empregados.

Ademais, objetiva-se, ainda, que a proposta apresentada possa ser utilizada no contencioso administrativo tributário, vez que a mesma não visa afastar a norma por inconstitucionalidade, mas sim à fixação de interpretação possível de ser

¹ Ainda persistem vozes dissonantes na doutrina quanto ao tema. Nesse sentido, Zambitte considera que as contribuições previdenciárias possuem natureza jurídica de salário diferido (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 125-126)

² É importante destacar que há uma extrema carência de estudos acadêmicos sobre a legislação previdenciária, principalmente no que tange à definição de critérios para determinação de parcelas integrantes do salário-de-contribuição dos segurados empregados. Neste sentido, Wladimir Novaes Martinez leciona: *“No bojo das fontes de custeio, por seu papel de base de incidência da contribuição, sobressai a definição de salário-de-contribuição. (...) A linearidade assinala-se por dois motivos mínimos: 1) ao referir-se pura e simplesmente a remuneração não conceituada; e 2) tendo optado por esta solução, remeter imediatamente a um instituto jurídico não previdenciário. De qualquer modo, o campo fiscal previdenciário não está legal, doutrinária ou jurisprudencialmente desenvolvido à altura das necessidades”* (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003. p.279).

adotada em âmbito administrativo, sem ferir as normas vigentes e nem mesmo as Súmulas do CARF –Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A fim de formularmos nossa proposta, é imperativa a realização de uma pesquisa jurisprudencial e doutrinária acerca do assunto, procedendo à análise específica de algumas verbas recebidas pelos segurados empregados³, observando os critérios apresentados para a determinação da incidência das contribuições sociais previdenciárias em cada qual e as possíveis contradições entre os julgados.

Assim, o presente estudo foi dividido nas seguintes etapas: no capítulo 1, realizamos a pesquisa jurisprudencial sobre o tema, abordando algumas verbas recebidas pelos segurados empregados e indicando os diversos posicionamentos dos Tribunais judiciais e administrativos.

A seguir, no capítulo 2, apresentamos uma proposta de interpretação constitucional da Lei nº 8.212/91, com base tanto na doutrina como na jurisprudência analisada, estudando as relações entre a tributação previdenciária das verbas pagas aos segurados empregados e o Direito do Trabalho, bem como concluindo acerca da existência ou não de um rol exaustivo de exclusões da base de cálculo, previsto no §9º do artigo 28 da lei referida.

No capítulo 3, apontamos argumentos acerca da possibilidade de aplicação pelo CARF da proposta de interpretação apresentada no capítulo anterior.

Por fim, procedemos à conclusão sobre a existência de delimitação constitucional da base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, previstas no artigo 195, inciso I, alínea “a”, c/c §11 do art. 201, ambos da Carta Política.

³ Seleccionadas de forma a abranger verbas de naturezas distintas e que sirvam como modelo para diversas outras parcelas recebidas pelos segurados empregados.

1 - JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS

Neste capítulo, o nosso objetivo é apresentar como os Tribunais brasileiros, judiciais e administrativos, têm definido as verbas que integram o conceito de remuneração (ou salário-de-contribuição, no que tange à parcela custeada pelo segurado da Previdência Social), para fins de tributação pelas contribuições sociais previdenciárias, previstas na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Analisaremos, ainda, as fundamentações apresentadas pelos desembargadores, juízes convocados e conselheiros para confirmar ou desconfirmar a tributação previdenciária, observando as principais teses defendidas e as possíveis contradições existentes entre os julgados.

Com o objetivo de facilitar o exame da jurisprudência, selecionamos algumas verbas recebidas pelos segurados, as quais serão analisadas de forma individualizada nos itens que se seguem.

1.1 - ANÁLISE POR RUBRICA

1.1.1 – ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) FÉRIAS

Trataremos neste subitem do adicional previsto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal de 1988. A análise será restrita ao adicional decorrente de férias **efetivamente gozadas** pelo segurado empregado.

O STF tem diversos julgados considerando que o adicional de um terço (1/3) férias, por não se incorporar à remuneração do servidor para fins de aposentadoria,

não poderia ser objeto de tributação pelas contribuições sociais previdenciárias⁴. Alguns julgados ressaltam ainda a natureza indenizatória de tal adicional⁵.

Observe-se, por oportuno, que a maior parte dos julgados trata de adicional de férias **pago a servidores públicos**, os quais não são regidos pelas regras das Leis nº 8.212 e nº 8.213, ambas publicadas no ano de 1991, visto que as referidas leis se aplicam em regra apenas aos trabalhadores regidos pela CLT - Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e sujeitos, portanto, ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS⁶.

Saliente-se, ademais, a existência de julgado que trata do adicional de um terço (1/3) férias para trabalhadores celetistas, concluindo pela não incidência de contribuições sociais previdenciárias pelo mesmo fato de tal verba não se incorporar à remuneração do trabalhador para fins de aposentadoria. Nesse sentido, transcrevemos a ementa do acórdão proferido nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 587.941-1 Santa Catarina, cujo relator foi o Ministro CELSO DE MELLO, proferido pela Segunda Turma do STF, na data de 30 de setembro de 2008, publicado no DJe em 21 de novembro de 2008:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA – ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) SOBRE FÉRIAS (CF, ART. 7º, XVII) – IMPOSSIBILIDADE – DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

⁴ AI 712880 AgR/MG, Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 1ª Turma, publicado em 19/06/2009; AI 710361 AgR/MG, Relatora Ministra CARMEM LÚCIA, 1ª Turma, publicado em 08/05/2009; AI 727958 AgR/MG, Relator Ministro EROS GRAU, 2ª Turma, publicado em 27/02/2009, disponíveis online in www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

⁵ RE 389903 AgR/DF, Relator Ministro EROS GRAU, 1ª Turma, publicado em 05/05/2006, AI 712880 AgR/MG, Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 1ª Turma, publicado em 19/06/2009, RE 545317 AgR/DF, Relator Ministro GILMAR MENDES, 2ª Turma, publicado em 14/03/2008, disponíveis on line in www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

- O Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, firmou entendimento no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de um terço (1/3), a que se refere o art. 7º, XVII, da Constituição Federal. Precedentes.”(g.n.)

A fundamentação dos julgados do STF, no que tange aos servidores públicos, tem como base o disposto no artigo 40, §3º, da Constituição Federal, que, na redação dada pela EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, fixou como base de cálculo dos proventos de aposentadoria “a remuneração do servidor no cargo efetivo”⁷. Assim, entende o Pretório Excelso que não poderiam ser tributadas verbas que não serão computadas nos proventos de aposentadoria.

Da mesma forma, no que tange aos trabalhadores submetidos ao regime da CLT e sujeitos ao RGPS, o STF considerou que o adicional de um terço (1/3) férias não poderia ser tributado por não compor os valores a serem recebidos quando da aposentadoria do segurado.

É importante ressaltar, por oportuno, que no RGPS o salário-de-benefício para fins de aposentadoria tem como parâmetro os salários-de-contribuição recebidos pelo segurado ao longo do período contributivo, conforme artigo 29 da Lei nº 8.213, de 1991.

Destarte, verifica-se que o mesmo entendimento aplicado ao adicional de um terço (1/3) férias devido aos servidores públicos foi utilizado no julgamento do adicional dos trabalhadores regidos pela CLT, embora os regimes de previdência de

⁶ Sujeita-se ao RGPS o servidor público que não tenha vínculo efetivo com o Poder Público ou que não esteja amparado por regime próprio de previdência social.

⁷ Observe-se que o referido parágrafo foi alterado pela EC nº 41, de 19/12/2003: “§ 3º Para o cálculo dos proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão consideradas as remunerações utilizadas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdência de que tratam este artigo e o art. 201, na forma da lei.”

ambos sejam diferentes principalmente no que tange ao cálculo dos proventos da aposentadoria, em especial, antes da Emenda Constitucional nº 41/2003.

No STJ – Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência sobre o tema encontrava-se dividida até o final do ano de 2009, havendo julgamentos divergentes entre a Primeira e a Segunda Turma do Tribunal, bem como no interior da mesma turma, ao longo do tempo. A maior parte dos julgados da Primeira Turma considerava que a natureza do adicional era de verba remuneratória, visto não haver qualquer prejuízo do trabalhador a ser indenizado. Ademais, o próprio artigo constitucional (art. 7º, XVII) determinaria o caráter remuneratório da verba ao dispor que o gozo de férias anuais será **remunerado** com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal. Outro fundamento importante referia-se ao caráter solidário do regime previdenciário, que significa que o segurado não contribui apenas para usufruir de benefícios para si próprio, e, assim sendo, não haveria qualquer impedimento para a tributação de verbas que não serão incorporadas aos proventos da aposentadoria.^{8,9,10}

Já, a Segunda Turma, tinha julgados nos dois sentidos, ora considerando, na linha da jurisprudência consolidada do STF, que o caráter do adicional de um terço férias seria de verba indenizatória/compensatória e ora concluindo pela

⁸ AgRg no REsp 957719 / SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJe 02/12/2009; REsp 1098102 / SC Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 17/06/2009; REsp 993726 / SP, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 12/05/2008, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

⁹ Mais recentemente a Primeira Turma alinhou-se ao posicionamento do Pretório Excelso (REsp 1181551 / PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, 2ª Turma, DJe 01/07/2010; AgRg nos EDcl no REsp 1095831 / PR, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 01/07/2010, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

¹⁰ O caráter solidário seria justificado, entre outros, pela obrigatoriedade de contribuição do aposentado que retorna a trabalhar - Lei nº 8.212/91 - art. 12, inciso V, § 4º *O aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social-RGPS que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida por este Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às*

natureza remuneratória do adicional com a fundamentação semelhante a dos julgados da Primeira Turma do Sodalício.¹¹

Em vista da divergência entre as duas Turmas, a Egrégia Primeira Seção do STJ, nos autos de incidente de uniformização de interpretação de lei federal, cadastrado como Pet 7.296/PE, cuja relatora foi a Sra. Ministra ELIANA CALMON, julgado em 28.11.09 (DJe de 10.11.09), houve por bem decidir pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, sob o fundamento de que a referida verba detém natureza indenizatória e não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria, tendo em vista que, a partir da vigência da EC nº 20/98, o sistema de previdência do servidor fundou-se em base rigorosamente contributiva e atuarial.

No mesmo sentido decidiu a Primeira Seção ao analisar pedido de uniformização de jurisprudência de nº 7.522 das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais, referente ao adicional devido aos trabalhadores submetidos à CLT e ao RGPS, concluindo pela impossibilidade de tributação, com base no disposto no §11 do artigo 201 da CF/88, que determinaria que apenas os ganhos habituais incorporados aos salários e que tenham reflexo no cálculo do benefício poderiam ser tributados pela contribuição previdenciária.¹²

Destarte, unificou-se o posicionamento das duas Turmas do STJ no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de um terço sobre

contribuições de que trata esta Lei, para fins de custeio da Seguridade Social. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.032, de 28.4.95).

¹¹ No sentido do caráter remuneratório: REsp 1034394 / SC, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJe 31/03/2009, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; No sentido do caráter indenizatório: REsp 764586 / DF, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 24/09/2008; REsp 719355 / SC, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 17/10/2008, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

as férias gozadas, basicamente com os mesmos fundamentos apresentados pelos julgados do STF.¹³

Neste ponto, é importante salientar que os julgados do STJ não fazem qualquer diferenciação entre o adicional recebido pelos servidores públicos e pelos trabalhadores regidos pela CLT, assim como ocorre com as decisões proferidas pelo STF.

Os Tribunais Regionais Federais, na mesma linha dos Tribunais Superiores, possuem julgados com os dois tipos de fundamentação, ora considerando o adicional de um terço (1/3) férias como remuneratório, ora o considerando como indenizatório. Observe-se, outrossim, que nos julgados mais recentes proferidos no ano de 2010, a tendência é pela não incidência de contribuições sociais sobre o adicional, com base essencialmente nos precedentes do STF e do STJ.

Nos acórdãos que julgam que o adicional se constitui em verba de natureza remuneratória encontram-se principalmente as seguintes fundamentações: a) o regime de aposentadoria do servidor é contributivo, mas existe o princípio da solidariedade¹⁴; b) por ser verba acessória deve seguir a natureza da verba principal que são as férias, as quais se constituem como interrupção do contrato de trabalho e portanto com incidência de contribuições sociais previdenciárias;¹⁵ c) não há

¹² Pet 7522, Relator Ministro HAMILTON CARVALHIDO, DJe de 12/05/2010, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

¹³ Observe-se a existência de alguns julgados contrários à orientação da Primeira Seção: EDcl no REsp 1010119 / SC, Ministro LUIZ FUX, DJe 01/07/2010; AgRg no REsp 957719 / SC, Ministro LUIZ FUX, DJe 02/12/2009, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

¹⁴ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.34.00.043101-8, TRF-1, 4ª Turma, Relator Juiz MARCUS VINICIUS REIS BASTOS, DJ DATA: 26/03/2003; disponível on line in www.trf1.jus.br.

¹⁵ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.34.00.047398-5, TRF-1, 8ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, DJ DATA: 29/11/2005; disponível on line in www.trf1.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2007.51.01.020467-6, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal PAULO FREITAS BARATA, DJ DATA: 25/11/2008 e AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2007.51.01.006450-7, TRF-2, 3ª Turma

qualquer prejuízo do trabalhador a ser indenizado, sendo que a própria CF em seu artigo 7º, XVII, determina o caráter remuneratório da verba;¹⁶ d) trata-se de ganho habitual sempre pago junto com as férias¹⁷.

Já, para aqueles que entendem pela natureza indenizatória/compensatória do adicional, o fundamento é basicamente a impossibilidade de tributação em vista do adicional não ser computado para cálculo dos valores devidos na aposentadoria.¹⁸

É importante ressaltar, ainda, julgado do TRF da 1ª Região, no qual o relator considera que a interpretação acerca da incidência das contribuições previdenciárias deveria levar em consideração o fato do trabalhador estar submetido à CLT ou ao regime estatutário, sendo que apenas neste último estaria vedada a incorporação da verba em análise aos proventos de aposentadoria¹⁹.

Quanto à jurisprudência administrativa, não localizamos muitos julgados tratando do tema. No entanto, a conclusão é sempre pela incidência das

Especializada, Relator Desembargador Federal ALBERTO NOGUERIA, DJ DATA: 04/11/2008, disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2002.70.00.000285-8, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ DATA: 06/05/2009; disponível on line in www.trf4.jus.br.

¹⁶ AC – Apelação Cível nº 2009.70.05.000194-7, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE, DJ DATA: 11/11/2009; disponível on line in www.trf4.jus.br.

¹⁷ AC – Apelação Cível nº 94.03.100539-4, TRF-3, 1ª Turma Suplementar, Relator Juiz VENILTO NUNES, DJ DATA: 22/11/2007; disponível on line in www.trf3.jus.br.

¹⁸ Edcl em AI – Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento 2008.01.00.055193-4 / BA, TRF-1, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal REYNALDO FONSECA, DJ DATA: 02/07/2010; disponível on line in www.trf1.jus.br; Súmula nº 4, TRU – Turma Regional de Uniformização, DJ DATA: 02/10/2008, disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2009.61.19.000944-9, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 14/07/2010; disponível on line in www.trf3.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2009.70.00.001743-1, TRF-4, 1ª Turma, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, DJ DATA: 11/05/2010; disponível on line in www.trf4.jus.br; AC – Apelação Cível nº 498831/PE, TRF-5, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal FRANCISCO BARROS DIAS, DJ DATA: 29/06/2010; disponível on line in www.trf5.jus.br.

¹⁹ AI – Agravo de Instrumento nº 0006660-93.2010.4.01.0000/DF, TRF-1, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ DATA: 22/06/2010; disponível on line in

contribuições previdenciárias, em vista da natureza remuneratória da mesma.²⁰ Ademais, o §4º do artigo 214 do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê expressamente que o adicional de um terço férias integra o salário-de-contribuição do segurado.

1.1.2 – SALÁRIO-MATERNIDADE

Inicialmente, é importante destacar que o salário-maternidade consiste em uma prestação do Regime Geral de Previdência Social que visa assegurar o disposto no inciso XVIII do artigo 7º da Constituição Federal, que prevê licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias.

No que tange à incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre tais verbas, deve-se consignar que a jurisprudência dos Tribunais brasileiros é praticamente uníssona no sentido da possibilidade da tributação. Apenas o STF ainda não se manifestou sobre o assunto. No entanto, há Recurso Extraordinário - RE nº 576.967, tendo como relator designado o Ministro JOAQUIM BARBOSA, pendente de julgamento, que trata da inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração, nos termos dos artigos arts. 195, § 4º, e 154, I, da Constituição da República.

Quanto aos demais Tribunais, as fundamentações básicas para justificar a incidência são as seguintes: a) o caráter da verba é salarial, sendo indiferente o fato do benefício ser pago pela Previdência Social²¹ b) a natureza é salarial, tanto que

www.trf1.jus.br. Entretanto, o posicionamento do relator não foi adotado em vista de precedentes do STJ em sentido contrário.

²⁰ CRPS, processo nº 37213.000629/2004-04, 4ª Câmara de Julgamento, Relator FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR, DATA 15/12/2005.

inicialmente era pago pelo empregador²²; c) a incidência está expressa na lei, não havendo declaração de inconstitucional para a mesma²³; d) salário e salário-maternidade têm a mesma natureza, com a única diferença que este último é pago em razão da gravidez²⁴; e) corresponde a uma licença remunerada²⁵; f) o caráter salarial decorre do fato de estar previsto na Constituição Federal como direito dos trabalhadores²⁶; e g) não decorre de um acontecimento fático, tal qual doença ou acidente, que implique o pagamento de indenização, sendo um afastamento temporário no qual há substituição da fonte pagadora²⁷.

Já, os julgados esparsos que consideram como não incidente os valores pagos a título de salário-maternidade utilizam como fundamentação o fato da natureza da verba ser de benefício previdenciário, vez que não haveria

²¹ AgRg nos Edcl - Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1095831/PR, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 01/07/2010, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 2006.72.05.004293-0, TRF4, 1ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, DE 09/07/2008, disponível on line in www.trf4.jus.br.

²² Recurso Especial - Resp nº 572.626, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJe 20/09/2004, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

²³ Recurso Especial - Resp nº 886.954, STJ, 1ª Turma, Relator Ministra Denise Arruda, DJe 29/06/2007, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AI – Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.072097-6 / DF, TRF-1, 8ª Turma, Relator Desembargador Federal SOUZA PRUDENTE, DJ DATA: 09/07/2010; disponível on line in www.trf1.jus.br; ; AC – Apelação Cível nº 11410-AL, TRF-5, 4ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARGARIDA CANTARELLI, DJ DATA: 15/07/2010; disponível on line in www.trf5.jus.br.

²⁴ Recurso Especial - Resp nº 486.697, STJ, 1ª Turma, Relator Ministra Denise ARRUDA, DJe 17/12/2004, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 2002.50.01.004504-5, TRF2, 3ª Turma Especializada, Relatora Desembargador Federal JOSÉ ANTONIO NEIVA, DE 09/07/2008, disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2002.50.01.004504-5, TRF4, 2ª Turma, Relatora Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DJ DATA 20/04/2010, disponível on line in www.trf4.jus.br.

²⁵ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.33.00.003283-3, TRF-1, 7ª Turma, Relatora Juíza Federal GILDA SIGMARINGA SEIXAS, DJ DATA: 26/06/2009; disponível on line in www.trf1.jus.br.

²⁶ AC – Apelação Cível nº 2009.71.05.002498-6, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ DATA: 27/01/2010; disponível on line in www.trf4.jus.br.

²⁷ AC – Apelação Cível nº 2003.71.07.011791-8/RS, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargadora Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, DJ DATA: 27/04/2005; disponível on line in www.trf4.jus.br.

contraprestação de trabalho no período, bem como pelo fato dos valores serem custeados pela Previdência Social.²⁸

No âmbito administrativo, não há controvérsia nos julgados acerca da incidência de contribuições previdenciárias, em decorrência de estar expressamente prevista na lei a inclusão do salário-maternidade no salário-de-contribuição dos segurados, conforme §2º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91²⁹.

1.1.3 – AUXÍLIO-DOENÇA – QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO

Trataremos neste subitem dos valores pagos aos segurados empregados decorrentes dos **quinze primeiros dias de afastamento** em razão de doença que o incapacite para o trabalho. Ressalte-se, por oportuno que, nos termos do §3º do artigo 60 da Lei nº 8.213/91, incumbe ao empregador pagar ao segurado o seu salário integral durante este período. Após este prazo, a Previdência Social custeará os valores por meio do benefício denominado de “auxílio-doença”.

Com relação ao tema, o STF possui julgados anteriores à Constituição Federal de 1988, proferidos nos autos do RE nº 76090-SC, relator Ministro DJACI FALCÃO, publicado em 20/06/1973 e do RE 56848-SP, relator Ministro VICTOR NUNES, em 04/11/1964. No que tange ao primeiro julgado (RE nº 76090-SC), observa-se que o recurso extraordinário não foi conhecido pelo STF, visto não atender aos requisitos legais de admissibilidade e, assim sendo, o mérito da questão não foi analisado.

²⁸ AI – Agravo de Instrumento nº 2002.02.01.042596-6, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal ALBERTO NOGUEIRA, DJ DATA: 22/03/2005; disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2006.81.00.017889-3, TRF-5, 3ª Turma, Relator Desembargador Federal GERALDO APOLIANO, DJ DATA: 10/06/2010, AC – Apelação Cível nº 2006.81.00.004782-9, TRF-5, 3ª Turma, Relator Desembargador Federal GERALDO APOLIANO, DJ DATA: 01/07/2010, disponíveis on line in www.trf5.jus.br.

²⁹ CARF, 6ª Câmara, processo nº35348.000194/2007-81, Relator RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, DATA: 04/12/2008.

Já, no segundo julgado referido (RE 56848-SP), decidiu-se que não deveria incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo empregador no período de 15 dias de afastamento por doença, denominado na época de “auxílio-enfermidade”. Para melhor esclarecimento das razões expendidas, transcrevemos trechos de interesse do acórdão:

“Ementa: Não é devida a contribuição previdenciária sobre os dois terços de salário, que o empregador paga ao empregado, como auxílio-enfermidade, durante os primeiros quinze dias.

(...) Voto

Não me parece que o Instituto tenha razão. O auxílio-enfermidade não é propriamente salário, embora calculado sobre o valor deste. Como o próprio nome indica, é um benefício de natureza assistencial. A lei reparte o ônus dessa modalidade de assistência entre o empregador e a instituição previdenciária, mas a circunstância de ser pago o auxílio, durante quinze dias pelo empregador, não desfigura a sua essência.

Se assim não entendermos, a contribuição previdenciária, que recair sobre o auxílio-enfermidade, também virá a onerar o empregado na cota que lhe corresponde. E isto seria um contrassenso. Não pode ser propósito do legislador lançar esse ônus sobre o empregado doente, necessitado de amparo, e que já recebe um terço menos do que perceberia, se estivesse em atividade

A circunstância de ser o auxílio-enfermidade fixado, pela lei, em “dois terços do salário” não tem maior significação conceitual. O termo salário aparece, nesse dispositivo, apenas como elemento de referência, ou como critério de cálculo. A lei poderia ter adotado qualquer outro índice, porque era livre de fixar o auxílio como lhe parecesse mais conveniente. O salário mero índice de avaliação, de resto muito apropriado, não comunica a sua própria natureza ao auxílio para lhe modificar o caráter assistencial. Como ponderou a recorrida, o cálculo da indenização acidentária sobre o salário também não a transforma em prestação salarial: continua a ser, na essência, uma reparação pecuniária.” (g.n.)

Verifica-se, destarte, ser possível a utilização dos mesmos argumentos para a verba em exame neste subitem, visto que apenas o valor devido atualmente ao

empregado por conta da sua incapacidade por até quinze dias é que foi alterado para a totalidade do salário e não mais 2/3 (dois terços), como na época em que foi proferida a decisão.

Em relação aos julgados dos demais Tribunais (STJ e TRF), observa-se que, a partir do ano de 2008, a jurisprudência consolidou-se no sentido da não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre a verba em análise, principalmente utilizando com fundamento os precedentes do STJ. Os argumentos utilizados pelos relatores dos acórdãos são basicamente os que se seguem: a) não se caracteriza como contraprestação ao trabalho e, portanto, não tem caráter salarial³⁰; b) caracteriza prestação previdenciária³¹; e c) a verba possui caráter indenizatório³².

Em julgados mais antigos, as decisões dos Tribunais oscilavam, havendo alguns que concluíam pela incidência de contribuição sobre a verba em análise, baseando-se principalmente no fato de que o afastamento por até quinze dias do trabalhador por motivo de doença é causa de interrupção do contrato de trabalho,

³⁰ AgRg no Resp - Agravo Regimental no Recurso Especial - nº 110.7898, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 17/03/2010, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; Agravo Regimental no AI nº 2009.01.00.024345-7, TRF-1, 7ª Turma, Relator LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ DATA: 22/09/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2008.83.00.017455-4, TRF-5, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal FRANCISCO BARROS DIAS, DJ DATA: 06/05/2010, disponível on line in www.trf5.jus.br.

³¹ AgRg no Resp - Agravo Regimental no Recurso Especial - nº 1.100.424, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 18/03/2010, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 2005.34.00.016805-3, TRF-1, 8ª Turma, Relator LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA, DJ DATA: 13/11/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2008.51.10.000154-0, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, DJ DATA: 28/04/2010, disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2007.61.00.001500-0, TRF-3, 1ª Turma, Relator Desembargadora Federal VESNA KOLMAR, DJ DATA: 18/05/2009, disponível on line in www.trf3.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2008.83.02.001269-9, TRF-5, 4ª Turma, Relator Desembargador Federal LÁZARO GUIMARÃES, DJ DATA: 15/07/2010, disponível on line in www.trf5.jus.br.

³² Recurso Especial - Resp nº 748.952, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro ELIANA CALMON, DJe 19/12/2005, Recurso Especial - Resp nº 748.193, STJ, 5ª Turma, Relator Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, DJe 17/10/2005, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

visto que o empregador continua a pagar o salário do empregado, sendo mantida, portanto, a natureza salarial da verba recebida neste período³³.

Em âmbito administrativo, não localizamos nenhum acórdão tratando sobre a verba em análise. No entanto, em primeira instância as decisões são uníssonas no sentido da tributação em decorrência do caráter salarial da verba³⁴. No entanto, é de se ressaltar que não há qualquer disposição expressa na Lei nº 8.212/91 e no Decreto nº 3.048/99 acerca da integração de tal valor no salário-de-contribuição/remuneração do segurado.

1.1.4 – REEMBOLSO-CRECHE/AUXÍLIO-CRECHE

Destacamos, de início, que a verba analisada neste subitem refere-se aos valores pagos aos segurados em decorrência do disposto no artigo 5º, inciso XXV, da Constituição Federal de 1988, bem como no artigo 389, §§ 1º e 2º da CLT, que preveem para o trabalhador a proteção aos seus filhos e dependentes até a idade pré-escolar.

Nesse sentido, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, §9º, alínea “s”, acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, determinou a não tributação do reembolso-creche pago em conformidade com a legislação trabalhista,

³³ Recurso Especial - Resp nº 720.817, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 05/09/2005, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 161245 98.02.03807-5, TRF-2, 6ª Turma, Relator Desembargador Federal SERGIO SCHWAITZER, DJ DATA: 19/07/2004; disponível on line in www.trf2.jus.br; AI – Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.000935-4, TRF-3, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal LUIZ STEFANINI, DJ DATA: 06/11/2007; disponível on line in www.trf3.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.72.05.002490-9, TRF-4, 1ª Turma, Relator VILSON DARÓS, DJ DATA: 02/08/2006; disponível on line in www.trf4.jus.br.

³⁴ Acórdão DRJ Nº 02-25652 de 2010, 8ª Turma da DRJ/BHE, sessão de 23 de fevereiro de 2010; Acórdão DRJ Nº 12-15753 de 2007, 15ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, sessão de 30 de agosto de 2007.

observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas.

Em relação à verba ora analisada, o STF ainda não possui qualquer posicionamento, não tendo sido instando até o momento a se manifestar. Os demais Tribunais brasileiros vêm consolidando nos últimos anos seus julgados no sentido da não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio/reembolso-creche. Os fundamentos básicos utilizados nos acórdãos são: a) o caráter indenizatório da verba³⁵; b) tratar-se de benefício temporário, não habitual, que não se incorpora ao patrimônio do trabalhador³⁶; c) a natureza jurídica de reembolso da verba³⁷. Ademais, alguns julgados ressaltam expressamente a

³⁵ Resp - Recurso Especial - nº 1.146.772, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 04/03/2010; Resp - Recurso Especial - nº 267.301, STJ, 2ª Turma, Relator Ministra ELIANA CALMON, DJe 29/04/2002, disponíveis on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº AI nº 2005.34.00.016805-3, TRF-1, 8ª Turma, Relator LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA, DJ DATA: 05/02/2010, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 1999.50.01.000581-2, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal ALBERTO NOGUEIRA, DJ DATA: 25/02/2010; AC – Apelação Cível nº 1999.50.01.000581-2, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal ALBERTO NOGUEIRA, DJ DATA: 25/02/2010; disponíveis on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 96.03.017914-0, TRF-3, 5ª Turma, Relator Desembargador Federal ANDRÉ NEKATSCHALOW, DJ DATA: 06/11/2007; disponível on line in www.trf3.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2007.71.00.033478-8, TRF-4, 1ª Turma, Relator VILSON DARÓS, DJ DATA: 03/03/2009; disponível on line in www.trf4.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2009.83.00005184-9, TRF-5, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal PAULO GADELHA, DJ DATA: 19/03/2010, disponível on line in www.trf5.jus.br.

³⁶ Resp – Recurso Especial nº 267301 STJ, 2ª Turma, Relator Ministra ELIANA CALMON, DJe 21/03/2002; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 1997.34.00.022834-5, TRF-1, 8ª Turma, Relator OSMANE ANTONIO DOS SANTOS, DJ DATA: 18/09/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.02.01.020101-8, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Juiz Federal FRANCISCO PIZZOLANTE, DJ DATA: 06/10/2009; disponível on line in www.trf2.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.70.01.005943-3, TRF-4, 2ª Turma, Relatora Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DJ DATA: 09/12/2008; disponível on line in www.trf4.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2001.81.00.003016-8, TRF-5, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal FRANCISCO WILDO LACERDA DANTAS, DJ DATA: 19/08/2005, disponível on line in www.trf5.jus.br.

³⁷ AMS Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.02.01.024323-5, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal FRANCISCO PIZZOLANTE, DJ DATA: 16/06/2009; AC – Apelação Cível nº 2000.02.01.012837-9, TRF-2, 4ª Turma, Relator Desembargador Federal FREDERICO GUEIROS, DJ DATA: 23/07/2003; disponíveis on line in www.trf2.jus.br.

necessidade de comprovação dos valores despendidos para caracterização da verba como indenizatória³⁸.

Em sentido contrário, a maior parte dos julgados mais antigos dos Tribunais considerava que a verba em análise possuía natureza remuneratória, tratando-se de ganho habitual do segurado sob a forma de utilidades³⁹. Destaque-se, ainda, que há julgados no sentido de que só poderia ser excluída tal verba se estivesse expressamente prevista na lei como hipótese de isenção⁴⁰.

No que tange aos julgamentos administrativos, tanto o CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social⁴¹, quanto o CARF⁴², são unânimes em considerar o reembolso-creche como isento de contribuições previdenciárias, apenas no período posterior à Lei nº 9.528/97, e desde que comprovadas as despesas efetuadas⁴³. Outrossim, alguns acórdãos expõem em sua fundamentação a diferenciação entre o

³⁸ AC – Apelação Cível nº 1999.03.99.011391-1, TRF-3, Turma Suplementar da Primeira Seção, Relator Desembargador Federal PEIXOTO JÚNIOR, DJ DATA: 08/04/2010, AC – Apelação Cível nº 2001.03.99.036084-4, TRF-3, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal COTRIM GUIMARÃES, DJ DATA: 17/06/2010, disponíveis on line in www.trf3.jus.br.

³⁹ Resp – Recurso Especial nº 440916, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 02/06/2003; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 1999.38.01.001342-5, TRF-1, 5ª Turma, Relator SELENE MARIA DE ALMEIDA, DJ DATA: 31/01/2008, disponível on line in www.trf1.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.02.01.057533-5, TRF-2, 1ª Turma Especializada, Relator Desembargadora Federal JULIETA LIDIA LUNZ, DJ DATA: 07/01/2004; disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 1999.03.99.111641-5, TRF-3, 5ª Turma, Relator Desembargador Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 02/03/2005, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁴⁰ Resp - Recurso Especial - nº 194229, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJe 05/04/1999, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; REO – Remessa Ex-Officio nº 2000.02.01.068399-5, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTÔNIO SOARES, DJ DATA: 30/01/2009; disponível on line in www.trf2.jus.br.

⁴¹ Órgão responsável pelo julgamentos dos recursos contra as decisões de primeira instância proferidas pela antiga Secretaria da Receita Previdenciária, a qual detinha até 05/2007 a competência para o lançamento das contribuições sociais previdenciárias.

⁴² Tribunal atualmente competente para julgamentos, em segunda instância, relativos a autuações previdenciárias. Antes da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, era denominado de Conselho de Contribuintes.

reembolso-creche e o reembolso-babá⁴⁴, este último previsto no Decreto nº 3.048/99, art. 214, §9º, inciso V, incluído pelo Decreto nº 3.265, de 30 de novembro de 1999⁴⁵.

Por fim, é importante ressaltar o Parecer PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 2600/2008, que determinou a não autuação pela RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil dos valores pagos a título de reembolso-creche, tendo em vista o entendimento sumulado do STJ sobre o assunto⁴⁶.

1.1.5 – VALE-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO

Abordaremos neste subitem a tributação pelas contribuições sociais previdenciárias sobre os **valores pagos em dinheiro** a título de vale-transporte. Observe-se, de início, que a Lei nº 8.212/91, prevê em seu artigo 28, §9º, alínea “f”, que não integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria. No caso, a legislação sobre o pagamento de vale-transporte é composta pela Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985 e Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987.

Sobre a tributação da verba em análise, o STF, em recente posicionamento sobre o assunto⁴⁷, considerou que não há incidência de contribuições sociais

⁴³ CRPS, 4ª Câmara de Julgamento, processo nº 35464.001645/2005-18, Relator ROGÉRIO DE LELLIS PINTO, DATA: 27/03/2006; CARF, 6ª Câmara, processo nº 35232.001213/2006-11, Relatora BERNARDETE DE OLIVEIRA BARROS, DATA: 11/03/2008.

⁴⁴ CARF, 4ª Câmara, processo nº 11474.000006/2007-10, Relatora ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, DATA: 07/05/2009.

⁴⁵ Inciso que limita a não tributação das contribuições previdenciárias aos valores pagos até o montante do menor salário-de-contribuição mensal e condicionado à comprovação do registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social da empregada, do pagamento da remuneração e do recolhimento da contribuição previdenciária, pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança.

⁴⁶ Súmula STJ nº 310 - O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição, publicada no Diário de Justiça de 23/05/2005.

previdenciárias sobre os valores recebidos a título de vale-transporte, ainda que o pagamento seja feito em dinheiro e não em vales. A fundamentação do julgado foi no sentido de que a própria lei exclui o caráter salarial do benefício, o qual é um direito do trabalhador e um dever do empregado, sendo que, se fosse vedado o pagamento em dinheiro, haveria uma relativização do curso legal da moeda.

Para melhor elucidação dos fundamentos, transcrevemos abaixo os trechos de interesse:

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

- 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.*
- 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.*
- 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.*
- 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.*
- 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação;*

⁴⁷ RE – Recurso Extraordinário nº 478.410, STF, Plenário, Relator Ministro Eros Grau, DJ DATA: 14/05/2010 , disponível em www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

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

Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (...)

32. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. Pois é certo que, a admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. Para demonstrá-lo excedi-me na longa dissertação acima desenvolvida. Ela há de ter sido útil, no entanto, na medida em que me permite afirmar que qualquer ensaio de relativização do curso legal da moeda nacional afronta a Constituição enquanto totalidade normativa. (...)

33. A cobrança da contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

34. Por estas razões, o artigo 5º do decreto n. 95.247/87 é absolutamente incompatível com o sistema tributário da Constituição de 1988.” (g.n.)

Quanto aos demais Tribunais (STJ e TRF), a jurisprudência sobre o tema encontra-se dividida, sendo que a maioria dos julgados conclui pela incidência da tributação no caso de pagamento em dinheiro. Ressalte-se, entretanto, que alguns julgados já se curvaram à posição do STF e passaram a excluir os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte da incidência das contribuições sociais previdenciárias⁴⁸.

⁴⁸ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.51.01.013815-7, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal JOSÉ F. NEVES NETO, DJ DATA: 20/04/2010; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.02.01.068399-5, TRF-2, 4ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal ALBERTO NOGUEIRA, DJ DATA: 20/07/2010, disponíveis on line in www.trf2.jus.br.

No entanto, o STJ, em julgado posterior à decisão do STF acima referida, continuou com o seu posicionamento pela incidência da tributação⁴⁹. As fundamentações principais utilizadas nos acórdãos do STJ são as seguintes: a) não incide contribuição previdenciária somente quando a verba é paga de acordo com a lei, sendo que o pagamento em dinheiro encontra-se expressamente vedado pelo decreto de regulamentação⁵⁰; b) o Decreto nº 95.247, de 1987, não extrapolou a lei⁵¹; c) a interpretação da isenção deve ser literal⁵²; d) as convenções e acordos para pagamento de vale-transporte em dinheiro não vinculam a Fazenda⁵³.

Já, os Tribunais Regionais Federais possuem uma jurisprudência oscilante sobre o assunto. No geral, a conclusão é pela tributação dos valores, sendo que os argumentos utilizados são os mesmos expendidos pelo STJ e já citados acima⁵⁴.

⁴⁹ AgRg no Ag – Agravo Regimental no Agravo 1232771 / RJ, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro ELIANA CALMON, DJe 22/06/2010; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

⁵⁰ Resp – Recurso Especial nº 802552, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 03/09/2008, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.03.99.040777-4, TRF-3, 1ª Turma, Relator Juiz Federal RICARDO CHINA, DJ DATA: 13/01/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.70.00.003122-9, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ DATA: 26/09/2005, disponível on line in www.trf4.jus.br.

⁵¹ AI – Agravo de Instrumento nº 1232771, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro ELIANA CALMON, DJe 22/06/2010; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; ; AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.03.99.040777-4, TRF-3, 1ª Turma, Relator Juiz Federal RICARDO CHINA, DJ DATA: 13/01/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁵² Resp – Recurso Especial nº 382024, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJe 13/12/2004; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 2006.34.00.019209-3/DF, TRF-1, 8ª Turma, Relator Desembargador Federal LEOMAR AMORIM, DJ DATA: 13/02/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2000.61.82.060898-2, TRF-3, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, DJ DATA: 06/04/2009, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁵³ AgRg no AI – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1232771 / RJ, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro ELIANA CALMON, DJe 22/06/2010; disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 2005.38.00.005333-7, TRF-1, 8ª Turma, Relator Juiz Federal CLEBERSON JOSÉ ROCHA, DJ DATA: 01/12/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2002.02.01.009873-6, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Juiz Federal THEOPHILO MIGUEL, DJ DATA: 10/05/2010, disponível on line in www.trf2.jus.br.

⁵⁴ Os acórdãos proferidos pelos TRF com as fundamentações relacionadas foram citados juntamente com os do STJ.

Outrossim, quando a conclusão é pela não tributação, as fundamentações são basicamente as seguintes: a) não deve incidir contribuições sociais previdenciárias desde que comprovado que o empregado utilizou os valores com transporte⁵⁵; b) o Decreto regulamentador extrapolou a lei⁵⁶; c) a verba tem caráter indenizatório⁵⁷; d) há outra forma de pagamento de vale-transporte prevista em lei (MP nº 2.165/2001⁵⁸), que permite o pagamento em dinheiro⁵⁹; e e) não se trata de simples utilidade, mas sim de providência necessária ao trabalho, pois o empregado precisa se deslocar para trabalhar⁶⁰.

É importante destacar, ainda, que a jurisprudência promove uma diferenciação entre os gastos com o vale-transporte e a ajuda de custo para transporte paga em dinheiro, sendo que esta última não seria habitual, teria caráter

⁵⁵ AC – Apelação Cível nº 99.02.02075-5, TRF-2, 2ª Seção, Relator Desembargador Federal SÉRGIO FELTRIN CORREA, DJ DATA: 05/04/2005, disponível on line in www.trf2.jus.br (ressalte-se que, posteriormente, o entendimento foi modificado em julgamento de embargos infringentes); AI – Agravo de Instrumento nº 2003.03.00.057284-5, TRF-3, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal LUIZ STEFANINI, DJ DATA: 21/09/2006, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁵⁶ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.51.01.006253-3, TRF-2, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, DJ DATA: 25/06/2008, disponível on line in www.trf2.jus.br; REOMS – Remessa Oficial em Mandado de Segurança nº 97.03.031071-0, TRF-3, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal OLIVEIRA LIMA, DJ DATA: 15/03/2001, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁵⁷ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.032705-9, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal VILSON DARÓS, DJ DATA: 14/08/2007, disponível on line in www.trf4.jus.br; AC – Ação Cautelar nº 2006.05.00.028262-9, TRF-5, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal PETRUCIO FERREIRA, DJ DATA: 08/03/2007, disponível on line in www.trf5.jus.br.

⁵⁸ Permite o pagamento em pecúnia pela União, de natureza jurídica indenizatória, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual pelos militares, servidores e empregados públicos da Administração Federal direta, autárquica e fundacional da União, nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa.

⁵⁹ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2008.72.00.011999-9, TRF-4, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA, DJ DATA: 18/05/2010, disponível on line in www.trf4.jus.br.

⁶⁰ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.00.032705-9, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal VILSON DARÓS, DJ DATA: 14/08/2007, disponível on line in www.trf4.jus.br.

indenizatório e seria devida tão somente para gastos de transporte decorrentes do trabalho, como, por exemplo, os gastos com viagens e congressos de serviço⁶¹.

Quanto aos julgados administrativos, as decisões são uníssonas no sentido da incidência de contribuições sociais previdenciárias quando o pagamento do vale-transporte é feito em dinheiro, argumentando que a lista de isenções previstas na lei é taxativa⁶²; que a isenção deve ser interpretada restritivamente⁶³; e, por fim, que não há caráter indenizatório, visto não haver qualquer dano ao trabalhador⁶⁴.

1.1.6 – AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Ressaltamos, inicialmente, que a verba analisada neste subitem refere-se ao direito trabalhista previsto na CLT, em seu artigo 487, § 1º, o qual garante que na falta do aviso prévio, por parte do empregador, da sua intenção de rescindir o contrato de trabalho sem justo motivo, nos contratos por prazo indeterminado, o empregado tem o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço.

É de longa data o questionamento acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias pagas a este título. Apenas para fazer um simples retrospecto, é importante destacar que a Lei nº 8.212/91, em sua redação original,

⁶¹ AGA - Agravo Regimental no Agravo De Instrumento – 459203/RS, STJ, 2º Turma, Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ DATA: 16/05/2005, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 1998.01.00.068184-7, TRF-1, 8ª Turma, Relator Juiz Federal MARK YSHIDA BRANDÃO, DJ DATA: 27/04/2007, AC – Apelação Cível nº 1998.34.00.015730-8, TRF-1, 2ª Turma, Relator Juiz Federal MARK YSHIDA BRANDÃO, DJ DATA: 17/11/2006, disponíveis on line in www.trf1.jus.br.

⁶² CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma, processo nº 14489.000054/2007-29, Relatora CLEUSA VIEIRA DE SOUZA, DATA: 20/08/2009; CARF, 5ª Câmara, processo nº 37284.000912/2007-37, Relatora ADRIANA SATO, DATA: 20/11/2007.

⁶³ CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma, processo nº 35464.000240/2005-54, Relatora ANA MARIA BANDEIRA, DATA: 03/03/2009; CARF, 6ª Câmara, processo nº 14489.000054/2007-29, Relatora ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, DATA: 06/08/2008.

⁶⁴ CARF, 5ª Câmara, 1ª Turma, processo nº 35570.004620/2005-51, Relator MARCELO OLIVEIRA, DATA: 02/12/2008.

excluía expressamente o aviso prévio indenizado do salário-de-contribuição, conforme alínea “e” do §9º do artigo 28. Porém, com a alteração promovida pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, tal alínea foi modificada não havendo mais a previsão de tal exclusão, a qual constou expressamente tão somente do Decreto nº 3.048/99, em sua redação original.⁶⁵

No entanto, em 13 de janeiro de 2009, o Governo publicou o Decreto 6.727, o qual revogou a alínea “f” do inciso V, § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99.

Na jurisprudência, o STF, em julgados anteriores à atual Constituição Federal, manifestava entendimento predominante pela não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, fundamentando que não se trataria de verba de caráter salarial, mas sim indenizatório. Outro argumento utilizado referia-se à existência de Prejulgado nº 60 do Ministério do Trabalho, que determinava a não incidência das contribuições e que era, pela lei, de observância obrigatória para o INPS - Instituto Nacional de Previdência Social⁶⁶.

Para melhor entendimento, transcrevemos trechos de interesse de um dos julgados pesquisados:

“EMENTA: INDENIZAÇÃO POR FALTA DE AVISO PRÉVIO.

Não incidência das contribuições previdenciárias.

Jurisprudência do TST.

Decisão do Ministro de Estado do Trabalho e Previdência Social.

(...)

A matéria sobre que versa o recurso vinha sendo, desde muito, objeto de divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

⁶⁵ Art. 214(...)§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:(...)f) aviso prévio indenizado.

⁶⁶ RE – Recurso Extraordinário nº 89508, STF, 2ª Turma, Relator Ministro DJACI FALCÃO, DJ DATA: 10/08/1979, disponível em www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

Finalmente, porém, foi ela seriamente considerada no Processo nº 155.987/69, do Ministério do Trabalho e Previdência Social, (Seção I – BS/DS – 40, de 20.2.72) que recebeu, em 23 de novembro de 1971, o seguinte despacho do Ministro Júlio Barata:

“Aprovo o Parecer nº 384/71, do Dr. Consultor Jurídico Substituto. Em consequência, acolho a representação formulada pelo ex-Conselheiro do DNPS, Roberto Eiras Furquim Werneck, contra a Resolução nº 126/71, daquele Departamento, para o fim de torná-la sem efeito, e, assim, anular a Resolução nº CD/DNPS – 392/70. O Egrégio Tribunal Superior do Trabalho, em reiteradas decisões, tem deliberado que o empregado que recebe indenização, por falta de aviso prévio, não está recebendo retribuição por qualquer serviço; em tais casos, a contribuição de previdência não incide sobre o aviso prévio, que constitui indenização e não salário.” (fls. 108).

Em face da interpretação dada pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social aos textos legais invocados pela recorrente, no sentido de que a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio somente deverá ocorrer quando corresponda a período de trabalho efetivo, dela ficando excluída a indenização, por falta de aviso prévio, que não representa salário, não conheço do recurso.” (g.n.)⁶⁷

Em sentido contrário, alguns julgados consideravam o caráter salarial da verba, a qual não se confundiria com indenização, vez que não haveria ato ilícito por parte do empregador, em decorrência da lei permitir o pagamento em dinheiro em substituição ao prévio aviso, tratando-se, destarte, de obrigação alternativa. Ademais, ressaltavam que o período de aviso prévio indenizado era computado como tempo de serviço⁶⁸.

⁶⁷ RE – Recurso Extraordinário nº 74092 / SP, STF, Pleno, Relator Ministro BILAC PINTO, DJ DATA: 24/08/1973, disponível em www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

⁶⁸ RE – Recurso Extraordinário nº 75237/ SP, STF, 1ª Turma, Relator Ministro DJACI FALCÃO, DJ DATA: 29/06/1973, disponível em www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

Ainda neste período anterior à Constituição Federal de 1988, o então TFR – Tribunal Federal de Recursos editou a Súmula nº 79, publicada no DJ de 24 de abril de 1981, com a seguinte disposição:

“Contribuição Previdenciária - Indenização de Aviso Prévio - Incidência

“Não incide a contribuição previdenciária sobre a quantia paga a título de indenização de aviso prévio.” (g.n.)

O STJ, no mesmo sentido, possui jurisprudência pacífica sobre o assunto, considerando o aviso prévio indenizado como não incidente de contribuições previdenciárias por conta de seu caráter indenizatório⁶⁹.

Nessa toada, os Tribunais Regionais Federais têm jurisprudência praticamente uníssona no sentido da não tributação, havendo poucos julgados proferidos pelo TRF da 1ª Região, em ações cautelares e em agravos contra indeferimentos de pedidos de antecipação de tutela, considerando a verba como incidente em razão de sua repercussão em outras parcelas salariais, bem como pelo fato do aviso prévio indenizado ser considerado para fins de aposentadoria⁷⁰.

Os argumentos para considerar a verba em análise como não incidente de contribuições sociais previdenciárias são principalmente os seguintes: a) natureza indenizatória do pagamento, por não haver contraprestação de serviços⁷¹; b)

⁶⁹ Resp – Recurso Especial nº 973346, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 25/02/2008, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

⁷⁰ AGTAG – Agravo Interno no Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.037536-3/MG, TRF-1, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ DATA: 16/10/2009, AGTAG – Agravo Interno no Agravo de Instrumento nº 0073449-11.2009.4.01.0000/DF, TRF-1, 7ª Turma, Relator Desembargador Federal LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ DATA: 12/03/2010, disponíveis on line in www.trf1.jus.br. Observa o relator que a verba é denominada indevidamente de “aviso prévio indenizado”.

⁷¹ AC – Apelação Cível nº 2009.81.00.005316-7, TRF-5, 4ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARGARIDA CANTARELLI, DJ DATA: 15/07/2010, disponível on line in www.trf5.jus.br; AI – Agravo de Instrumento nº 2009.03.00.028915-3, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal VESNA KOLMAR, DJ DATA: 03/02/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br; AG – Agravo de Instrumento nº

natureza indenizatória por haver ato ilícito do empregador⁷²; c) o TST – Tribunal Superior do Trabalho já decidiu que não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a este título⁷³; d) não é pagamento habitual⁷⁴; e) não está incluído expressamente na lei, sendo que o Decreto não pode subverter a natureza da verba⁷⁵; f) natureza ressarcitória, para recompor o patrimônio do trabalhador⁷⁶; e g) não há também incidência de imposto de renda⁷⁷.

Em instância administrativa, muito se discutia acerca da tributação dos valores pagos a título de “aviso prévio indenizado”. No entanto, após a publicação do Decreto 6.727/2009, que revogou a alínea "f" do inciso V, § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99, alínea esta que determinava a não inclusão no salário-de-contribuição da

2009.02.01.004692-5, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal JOSÉ ANTÔNIO LISBOA NEIVA, DJ DATA: 25/06/2009, disponível on line in www.trf2.jus.br.

⁷² AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.014596-1, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 14/07/2010, disponíveis on line in www.trf3.jus.br; AGA – Agravo Regimental nº 004725-24.2009.4.01.0000/DF, TRF-1, 8ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, DJ DATA: 25/06/2010, disponível on line in www.trf1.jus.br.

⁷³ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.011260-8, TRF-3, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal HENRIQUE HERKENHOFF, DJ DATA: 05/08/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁷⁴ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.014596-1, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 14/07/2010, disponíveis on line in www.trf3.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2009.70.02.003136-6/PR, TRF-4, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, DJ DATA: 19/05/2010, disponíveis on line in www.trf4.jus.br; AGA – Agravo Regimental nº 2009.01.00.040703-0/DF, TRF-1, 8ª Turma, Relator Juiz Federal OSMANE ANTÔNIO DOS SANTOS, DJ DATA: 20/11/2009, disponível on line in www.trf1.jus.br.

⁷⁵ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.014596-1, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 14/07/2010, disponíveis on line in www.trf3.jus.br; AG em AI – Agravo legal em Agravo de Instrumento nº 2009.03.00.009392-1, TRF-3, 3ª Turma, Relator Desembargador Federal CARLOS MUTA, DJ DATA: 31/05/2010, disponíveis on line in www.trf3.jus.br.

⁷⁶ AMS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.011260-8, TRF-3, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal HENRIQUE HERKENHOFF, DJ DATA: 05/08/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁷⁷ AC – Apelação Cível nº 2009.71.07.001191-2, TRF-4, 2ª Turma, Relator Juiz Federal ARTUR CÉSAR DE SOUZA, DJ DATA: 23/09/2009, disponível on line in www.trf4.jus.br.

verba em análise, a controvérsia aparentemente dirimiu-se e passou-se a considerar tal verba passível de tributação, pelo menos no âmbito da RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil⁷⁸. Observe-se que não localizamos decisões do CARF sobre o assunto, provavelmente pelo fato de possíveis autuações ocorridas ainda não se encontrarem em julgamento pela segunda instância.

1.1.7 – ALIMENTAÇÃO PAGA EM DINHEIRO

Abordaremos neste subitem as verbas pagas em dinheiro a título de alimentação dos funcionários. É importante salientar que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, §9º, alínea “c”, determina que não integra o salário-de-contribuição a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976 (PAT).

O Supremo Tribunal Federal, em relação ao tema em análise, ainda não foi instado a se manifestar. Os demais Tribunais brasileiros (STJ e TRF) possuem jurisprudência uníssona no sentido da incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores de alimentação quando pagos em pecúnia. Ademais, o entendimento é de que nos casos em que a alimentação é fornecida “*in natura*”, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, tal verba não teria natureza salarial e, portanto, não seria objeto de tributação, visto que a inscrição no PAT seria requisito meramente formal.

⁷⁸ Solução de Consulta nº 67, de 18/05/2009, proferida pela Divisão de Tributação da 4ª Região Fiscal da RFB, nos autos do processo nº 10410.001985/2009-69; Solução de Consulta nº 58, de 11/03/2009, proferida pela Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal da RFB, nos autos do processo nº 11610.006488/2007-00; Solução de Consulta nº 35, de 04/06/2009, proferida pela Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal da RFB, nos autos do processo nº 11080.010171/2008-86. Observe-se que a controvérsia atual diz respeito ao momento a partir do qual devem incidir as contribuições, ou seja, se desde a modificação da Lei nº 8.212/91, ou se com a alteração da IN SRP nº 20, de 11^{de} janeiro de 2007, ou, por fim, se apenas com o Decreto nº 6.727/2009.

Os Tribunais consideram fundamentalmente que a verba paga em pecúnia e de forma habitual a título de alimentação teria natureza remuneratória⁷⁹, estando incluída na tributação por conta do §11 do artigo 201 da CF/88⁸⁰. Alguns julgados concluem, ainda, que a verba paga de acordo com o PAT teria feição indenizatória⁸¹. É ressaltado também o fato de que os Acordos e Convenções Coletivas que dispõem sobre a possibilidade do pagamento em dinheiro dos valores a título de alimentação não alterariam a natureza remuneratória de tal verba⁸².

Existem, ainda, poucos julgados do TRF da 4ª Região que entendem que, se houvesse o desconto de qualquer parcela da remuneração do empregado (ainda que módica) para custear uma parte de sua alimentação, não deveria incidir a tributação previdenciária⁸³.

Ressalte-se, ademais, que alguns julgados diferenciam a alimentação fornecida habitualmente dos ressarcimentos de despesas com alimentação em viagens de funcionários (denominadas, muitas vezes, de ajudas de custo), as quais

⁷⁹ AgRg no Ag – Agravo Regimental no Agravo nº 730362/PR, STJ, 1ª Turma, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, DJe 05/10/2006, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp; AC – Apelação Cível nº 1998.01.00.068194-7, TRF-1, 8ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, DJ DATA: 18/05/2007, disponível on line in www.trf1.jus.br; AC – Apelação Cível nº 1996.51.01.075283-7, TRF-2, 3ª Turma Especializada, Relator Desembargador Federal LUIS ANTÔNIO SOARES, DJ DATA: 27/04/2010, disponível on line in www.trf2.jus.br; AC – Apelação Cível nº 1999.03.99.098230-5, TRF-3, 5ª Turma, Relatora Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE, DJ DATA: 22/04/2009, disponível on line in www.trf3.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2008.70.16.000953-5, TRF-4, 1ª Turma, Relator Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ DATA: 18/08/2009, disponível on line in www.trf4.jus.br; AC – Apelação Cível nº 2006.05.99.000822-1, TRF-5, 3ª Turma, Relator Desembargador Federal GERALDO APOLIANO, DJ DATA: 04/02/2010, disponível on line in www.trf5.jus.br.

⁸⁰ AC – Apelação Cível nº 2001.03.99.051453-7, TRF-3, 2ª Turma, Relator Desembargador Federal HENRIQUE HERKENHOFF, DJ DATA: 23/04/2009, disponível on line in www.trf3.jus.br.

⁸¹ Resp – Recurso Especial nº 301922/CE, STJ, 2ª Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 18/02/2002, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

⁸² EResp – Embargos Declaratórios em Recurso Especial nº 498983/CE, STJ, 1ª Seção, Relatora Ministra HERMAN BENJAMIN, DJe 01/10/2007, disponível on line in www.stj.jus.br/scon/pesquisas.jsp.

seriam eventuais e teriam natureza ressarcitória. Assim sendo, estas despesas deveriam ser comprovadas para que não houvesse a incidência das contribuições previdenciárias.⁸⁴

Na instância administrativa, os julgados são uniformes no sentido da tributação dos valores de alimentação pagos em pecúnia⁸⁵, bem como da alimentação fornecida “*in natura*”, nos casos em que a empresa não possui inscrição no PAT⁸⁶. Ressalte-se, entretanto, que existem votos vencidos no sentido da jurisprudência dos Tribunais judiciais, ou seja, que se a alimentação é paga “*in natura*”, é paga para o trabalho e não pelo trabalho e, assim sendo, a inscrição no PAT não seria fundamental⁸⁷.

1.2 - INDICAÇÃO DAS PRINCIPAIS LINHAS DE INTERPRETAÇÃO E DAS CONTRADIÇÕES VERIFICADAS.

Pela análise das verbas acima relacionadas, verificamos que os Tribunais judiciais seguem principalmente as seguintes linhas de interpretação acerca da incidência das contribuições sociais previdenciárias:

a) INCORPORAÇÃO DA VERBA AOS PROVENTOS DA APOSENTADORIA.

⁸³ AC – Apelação Cível nº 2001.71.05.005256-9, TRF-4, 2ª Turma, Relator Juiz Federal LEANDRO PAULSEN, DJ DATA: 23/04/2009, disponível on line in www.trf4.jus.br.

⁸⁴ AC – Apelação Cível nº 2003.72.00.007954-2, TRF-4, 1ª Turma, Relator Juiz Federal DÉCIO JOSÉ DA SILVA, DJ DATA: 11/11/2009, disponível on line in www.trf4.jus.br.

⁸⁵ CARF, 6ª Câmara, processo nº 12045.000477/2007-32, Relatora ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, DATA: 04/09/2008.

⁸⁶ CARF, 5ª Câmara, processo nº 35172.000483/2007-30, Relator MARCELO OLIVEIRA, DATA: 14/03/2008.

⁸⁷ CARF, 5ª Câmara, processo nº 36230.000378/2005-60, Relator LIEGI LACROIX THOMASI, DATA: 07/05/2008.

A maior parte dos julgados considera que as verbas que não se incorporam para fins de proventos de aposentadoria não devem ser tributadas pelas contribuições sociais previdenciárias, visto possuem um caráter indenizatório/compensatório. Exemplos dessas verbas para a jurisprudência são o adicional de um terço (1/3) de férias e as horas-extras.

No entanto, o STJ ainda possui julgados conflitantes entre as suas Turmas, havendo alguns acórdãos que consideram não ser importante o fato da incorporação da verba aos proventos da aposentadoria, em vista do regime previdenciário ser solidário. Assim, as verbas citadas acima teriam natureza remuneratória e não poderiam ser afastadas da tributação.

b) INDENIZAÇÕES

No geral, os acórdãos consideram que não devem ser tributados valores relativos a indenizações, ou seja, que decorrem de violações ao patrimônio do trabalhador. Desta forma, apenas as verbas de caráter remuneratório poderiam ser tributadas pelas contribuições sociais previdenciárias. Contrariamente a este entendimento, alguns julgados ressaltam a possibilidade da lei previdenciária instituir a tributação sobre verbas de caráter indenizatório, visto que a EC nº 20/98 permitiria tal interpretação⁸⁸.

No que tange ao caráter indenizatório da verba, diversos julgados consideram que a forma como a verba é prestada alteraria a sua natureza. Nesse sentido, há acórdãos que consideram que a alimentação fornecida “*in natura*” teria caráter

⁸⁸ Apesar de alguns acórdãos apresentarem esta fundamentação, principalmente com base na doutrina do Professor Sérgio Pinto Martins, não foi citada nos julgados analisados qualquer verba indenizatória que estivesse sujeita à tributação previdenciária.

indenizatório enquanto que a paga em pecúnia teria caráter remuneratório. No entanto, o STF, em julgado recente sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre o vale-transporte pago em dinheiro, ressaltou a impossibilidade de desvirtuar a natureza da verba apenas pela forma como a mesma é prestada.⁸⁹

c) CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL.

A maior parte dos julgados considera que, quando não há contraprestação de trabalho em relação ao pagamento da verba, não deve haver tributação, como ocorre nos casos dos benefícios previdenciários.

No entanto, em sentido diverso, alguns julgados salientam que na interrupção do contrato de trabalho (quando o empregado recebe seu salário do empregador sem prestar serviços), tais como férias e quinze primeiros dias de afastamento por doença, mesmo não havendo a contraprestação de trabalho, poderia haver tributação.

Foi possível observarmos, ainda, a existência de algumas contradições entre os julgados analisados no que tange ao critério de contraprestação. Destacamos principalmente a contradição entre os julgados que tratam da tributação das verbas pagas nos quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador por doença e dos julgados acerca da tributação do salário-maternidade.

Isto porque, no caso dos pagamentos por afastamento por doença, os acórdãos consideram que a verba não poderia sofrer tributação por não haver uma contraprestação de trabalho e, portanto, restaria afastado o caráter salarial da

⁸⁹ RE – Recurso Extraordinário nº 478.410, STF, Plenário, Relator Ministro Eros Grau, DJ DATA: 14/05/2010, disponível em www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

mesma. No entanto, nos casos de salário-maternidade, também não há contraprestação de trabalho, mas de forma praticamente unânime os julgados consideram que a verba detém natureza salarial.

d) HABITUALIDADE.

A maioria dos julgados considera que as verbas não habituais não devem ser objeto de tributação, pois estariam excluídas pelo §11 do artigo 201 da CF/88.

Nesse sentido, alguns julgados consideram que as verbas pagas a título de ajuda de custo de transporte e de alimentação, com gastos em viagens a serviço, seriam eventuais e, portanto, não sujeitas à tributação. Entretanto, os gastos habituais com transporte e alimentação pagos em pecúnia, para a maioria dos julgados, deveriam ser objeto de tributação.

Ressalte-se, entretanto, julgado do TRF da 4ª Região⁹⁰ que consignou que a norma expressa no §11 do artigo 201 da CF/88 não impediria que ganhos esporádicos integrassem a base de cálculo da contribuição previdenciária, não servindo de critério para determinar a natureza de uma parcela paga dentro de uma relação de trabalho. Entende o relator do acórdão em questão que o art. 457 da CLT, ao definir o que seria a remuneração do empregado, em momento algum teria colocado a habitualidade como uma de suas características. Conclui, assim, que as verbas pagas apenas de uma só vez ou mensalmente, representam um efetivo ganho para o trabalhador, razão porque também deveriam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

⁹⁰ EDCL em AC - Embargos De Declaração Em Apelação Cível nº 2006.72.05.004293-0/SC, TRF-4, 1ª Turma, Relatora Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, DJ DATA: 24/03/2010, disponível on line in www.trf4.jus.br.

Quanto aos Tribunais administrativos, verificamos que todas as verbas em análise no presente trabalho foram consideradas integrantes do salário-de-contribuição, sendo que as decisões estudadas expõem, como fundamentação principal para a delimitação da tributação, o fato de que apenas as verbas expressamente excluídas pela Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, §9º, estariam fora do campo de incidência previdenciária.

Observamos, nesse contexto, que não existem critérios seguros de interpretação para definição dos limites da incidência da exação em estudo, principalmente em âmbito judicial. A análise dos julgados demonstra a inexistência de similitude em suas conclusões, mesmo em se tratando de verbas com a mesma natureza jurídica, como ocorre com o salário-maternidade e o auxílio-doença referente aos quinze primeiros dias de afastamento.

Ademais, os critérios de consideração de determinada verba como eventual ou com natureza indenizatória não possuem uma conceituação unívoca pela jurisprudência, sendo que alguns julgados consideram o auxílio-creche como verba eventual (mesmo sendo recebido durante cinco anos), e outros consideram que a natureza indenizatória da verba depende da forma como a mesma foi concedida – utilidade ou pecúnia.

Destarte, em razão desta indefinição conceitual, que faz com que a segurança jurídica do contribuinte e do segurado reste violada, faremos nossa proposta de interpretação constitucional, no capítulo que se segue.

2 - PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA LEI Nº 8.212/91

Após verificarmos as linhas-mestras adotadas pela jurisprudência pátria para definir os contornos da base de incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre as “remunerações” percebidas pelos empregados, passamos à nossa proposição sobre o tema.

Inicialmente, entende-se pertinente relembrarmos a redação original dos arts. 195, inciso I, e 201, §4º, ambos da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade,(..) e das seguintes contribuições sociais:

*I - dos empregadores, incidente sobre a **folha de salários**, o faturamento e o lucro;*

II - dos trabalhadores;(…)

*Art. 201. (...) § 4º - Os **ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário** para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.” (g.n.)*

Com base nos dispositivos acima transcritos, conclui-se que, na redação original de ambos, a contribuição previdenciária patronal encontrava-se adstrita à folha de salários, que deveria incluir os ganhos habituais dos empregados. Já a contribuição previdenciária dos empregados não encontrava base impositiva expressamente delimitada na Constituição Federal⁹¹.

Em decorrência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ter pacificado que a natureza jurídica das contribuições sociais, dentre as quais se incluem as contribuições previdenciárias em análise, é tributária, torna-se imperiosa a definição

⁹¹ Apesar da Constituição Federal não determinar expressamente a base de incidência da contribuição previdenciária devida pelos trabalhadores, a lei ordinária veio estabelecer, em relação aos empregados, a correspondência da mesma (salário-de-contribuição) com a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (remuneração), excetuado apenas o limite máximo legalmente estabelecido ao salário-de-contribuição (Lei nº. 8.212/91, art. 22, inciso I e §2º).

dos limites da expressão “folha de salários”, que abrange os ganhos habituais dos empregados, encartada nas redações originais dos arts. 195, inciso I, c/c 201, §4º, da Carta Política⁹².

Ressalte-se, neste ponto, que a delimitação da competência da União para instituir as contribuições previdenciárias deve ser empreendida com base na análise

⁹² No tocante ao tema “*interpretação das normas constitucionais*”, são assaz relevantes os ensinamentos expostos pelo Juiz Federal convocado LEÃO APARECIDO ALVES no julgamento da Apelação Civil nº. 1999.01.00.002058-5: **“Em matéria de interpretação de normas constitucionais - não obstante o caráter político da Constituição -, deve ser dada prevalência ao sentido técnico dos vocábulos utilizados.** De feito, a Suprema Corte, ao julgar o RE 166.772-9-RS, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, apreciando o alcance da expressão “folha de salários”, deixou assentado na ementa do aresto, na parte que interessa ao deslinde desta causa: “INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. **No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe 'inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que 'conviria' fosse por ela perseguida'** - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. **O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito.** Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios”. Em seu voto, afirmou, com propriedade, o Sr. Ministro MARCO AURÉLIO: “De início, lanço a crença na premissa de que **o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito.** Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. Já se disse que ‘as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação de linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica’ (Studi Sulla Teoria Generali del Diritto, Torino - G. Giappichelli, edição 1955, página 37). Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais.” Por sua vez, acentuou em seu voto o Sr. Ministro MOREIRA ALVES: “Por outro lado, sempre sustentei que, **em matéria de interpretação constitucional, se deve dar prevalência ao sentido técnico dos vocábulos utilizados pela Constituição, com mais razão do que com referência à legislação ordinária.**” (...) Não é possível, no caso, acolher a tese da interpretação política da Constituição. **A interpretação política do Texto Constitucional só tem sentido, a meu ver, quando se trata de ampliar ou restringir, conforme o caso, o sentido dos vocábulos utilizados para proteger o cidadão em face de direito oponível contra o Estado, ou de direito assegurado pela Carta Magna,** e não como na espécie, em que se procura ampliar o sentido de vocábulo utilizado pela Constituição para aumentar o campo de incidência de um determinado tributo”. (g.n.), disponível on line in www.trf1.jus.br.

estrita da base material de incidência estabelecida pela Constituição Federal, sendo descabida a tributação fundada unicamente em princípios da Seguridade Social^{93,94}.

O primeiro ponto que avulta da análise da expressão “*folha de salários*” é que tal instituto encontra guarida no Direito do Trabalho, vez que é no direito laboral que encontraremos a definição dos seguintes conceitos: salário e empregado (importante para a delimitação dos ganhos habituais passíveis de tributação)⁹⁵.

A definição legal do conceito de empregado encontra-se estabelecida no art. 3º da CLT: “*Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.* Já a definição de salário, nos termos do art. 457 da CLT, corresponde à contraprestação paga pelo empregador ao empregado⁹⁶.

⁹³ O legislador infraconstitucional não pode subverter os limites da competência tributária insculpidos na Carta da República, vez que tal providência acabaria por tornar “letra morta” a delimitação de competência constitucionalmente definida. Em consonância com esta conclusão, o art. 110 do CTN é expresso ao determinar que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

⁹⁴ Nesse sentido, cita-se excerto da obra de Paulsen: “*Cabe ressaltar, por fim, em reforço à consideração inicialmente feita sobre os critérios de equidade, da diversidade e da solidariedade na organização da seguridade social, que a solidariedade não autoriza a cobrança de tributo sem lei, que não autoriza a exigência de quem não tenha sido indicado por lei como sujeito passivo da obrigação tributária, enfim, que não autoriza seja desconsiderada a legalidade estrita que condiciona o exercício válido da competência tributária relativamente a quaisquer tributos. A invocação da solidariedade para cobrar contribuição sem que a lei determine constitui argumento esdrúxulo, violador da primeira das garantias fundamentais dos contribuintes, estampada no art. 150, I, da Constituição.*” (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 23).

⁹⁵ Paulsen assevera, neste ponto, que: “*A expressão “folha de salários”, ou seja, remuneração paga a empregado, como contraprestação pelo trabalho que desenvolve em caráter não-eventual e sob dependência do empregador. (...) Aliás, o §4º do artigo 201 da Constituição, posteriormente renumerado pela EC nº. 20/98 para §11, referia-se expressamente a empregado e a salário*” (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 93).

⁹⁶ Atualmente, a definição do salário como mera contraprestação pelos serviços prestados encontra-se superada pela doutrina, vez que o empregado também recebe salário em períodos em que inexistente a execução de atividade laborativa. Assim, a moderna doutrina trabalhista entende que o salário é “a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação,

Assim, conclui-se que a redação original do art. 195, inciso I, da Constituição Federal só permitia a instituição de contribuição previdenciária patronal sobre os valores recebidos por empregados, vez que tanto o salário, necessariamente pago pelo empregador, quanto os demais ganhos habituais dos mesmos (não precisam ser necessariamente pagos pelo empregador, como ocorre com as gorjetas), é que poderiam ser objeto de tributação⁹⁷.

Estabelecida a premissa acima, questão interessante reside em saber se há identidade entre o conceito de salário previsto na CLT e a base de incidência das contribuições previdenciárias, estabelecida na Constituição Federal.

Conforme já lembrado acima, é comezinho que, nos casos em que a Constituição utiliza institutos de direito público ou privado⁹⁸ para delimitar

essa sua característica justifica o pagamento do salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remuneratórios, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato” (BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 4ª ed. rev. e ampl. São Paulo: LTR, 2008, p. 739-740).

⁹⁷ Em decorrência da materialidade inaugural da contribuição previdenciária patronal residir unicamente na folha de salário, o Supremo Tribunal Federal entendeu inconstitucional a instituição, por lei ordinária, de contribuição previdenciária patronal sobre as importâncias recebidas por avulsos, autônomos e empresários. Por oportuno, cita-se a ementa da ADIN 1.102-2:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES “EMPRESÁRIOS” E “AUTÔNOMOS” CONTIDAS NO INC. I DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO ÀS EXPRESSÕES “AUTÔMOS E ADMINISTRADORES” CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3º DA LEI Nº. 7.787/89.

1. O inciso I do art. 22 da Lei nº. 8.212/91, de 25/07/91, derogou o inciso I do art. 3º da Lei nº. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Cód. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões “avulsos, autônomos e administradores” contidas no inc. I do art. 3º da Lei nº. 7.787, pela Resolução nº 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE nº 177.296-4.

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

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

4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº. 8.212, de 25.07.91”, disponível on line in www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp.

⁹⁸ Neste ponto, é importante lembrarmos que o art. 110 do CTN menciona apenas que a legislação tributária não poderia alterar os institutos privatísticos utilizados na delimitação da competência tributária. Contudo, tendo em vista a supremacia das normas constitucionais, parece evidente que os institutos de direito público eventualmente utilizados para a delimitação da competência tributária também não podem ser livremente alterados em legislação infraconstitucional. Neste sentido, Paulsen

competências tributárias, o legislador ordinário restaria adstrito ao conceito e aos limites do referido instituto já delimitados no ordenamento jurídico. Assim, se a Constituição Federal tivesse estabelecido apenas que o montante dos salários é a base impositiva das contribuições previdenciárias, o legislador infraconstitucional somente poderia tributar as verbas reconhecidas como tal pelo Direito do Trabalho, pois é neste ramo do direito que se encontra delimitado o conceito de salário. No entanto, entende-se que caminho diverso foi trilhado por nossa Carta Política.

De fato, é imperioso reconhecer-se que a Constituição Federal, ao estabelecer que todos os ganhos habituais do empregado enquadram-se na base de incidência das contribuições previdenciárias, não se atém aos limites trabalhistas para dimensionar o tributo em testilha⁹⁹.

Neste sentido, os ganhos habituais do empregado que não integram seu salário, conforme determina a atual redação do art. 458, §2º, incisos II e IV a VI, da CLT (educação, assistência médica, hospitalar e odontológica, seguro de vida e acidentes pessoais, e previdência privada), não se encontrariam afastados, *a priori*, da incidência das contribuições previdenciárias.¹⁰⁰

aduz que: “Resta claro, pois, que a competência não pode ser alargada mediante o manejo, pelo legislador infraconstitucional, dos institutos, conceitos e formas referidos no Texto Maior. A instituição dos tributos, pelos entes políticos, deve dar-se com adstrição às normas que outorgam a respectiva competência. **E não apenas a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado devem ser respeitados, como quaisquer institutos, conceitos e formas referidos nas normas de competência**” (g.n) (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 90.).

⁹⁹ A autonomia, em relação ao direito do trabalho, da base de incidência das contribuições previdenciárias é defendida por Zambitte nos seguintes termos: “**não se pode, de pronto, admitir que conceitos trabalhistas tenham exatamente o mesmo significado no âmbito previdenciário**” (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 277-278). Ademais, a própria Consolidação das Leis do Trabalho indica a independência do direito previdenciário, nos seguintes termos: “Art. 12 - Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial”.

¹⁰⁰ A ausência de incorporação ao salário das utilidades arroladas no art. 458, §2º, da CLT, não deflui da ausência de caráter remuneratório destas verbas, como bem pontua Alice Monteiro de Barros, “em regra, as utilidades fornecidas ao empregado têm feição salarial, pois representam um plus, uma vez que, se não fossem fornecidas, o empregado deveria adquiri-las com os seus próprios recursos

Reforce-se: as utilidades acima mencionadas, desde que pagas com habitualidade¹⁰¹, não se encontrariam, *a priori*, afastadas da incidência das contribuições previdenciárias, vez que é irrelevante a ausência de incorporação das mesmas ao salário para fins de incidência das contribuições em foco¹⁰². Frise-se, neste ponto, que a legislação previdenciária não menciona qualquer vinculação

financeiros para suprir suas necessidades.”. Assim, a ausência de incorporação ao salário das utilidades em tela foi determinada apenas para estimular sua concessão, sendo pertinente lembrarmos, novamente as lições de Alice Monteiro de Barros: “*Sucedee que os empregadores começaram a se sentir desestimulados na concessão das utilidades, considerando o ônus por elas acarretado, já que seu valor integraria o cálculo de vários institutos jurídicos. E o legislador, atento a esta realidade e no afã de não impedir os avanços no campo social, ampliou o rol de utilidades que não possuem feição retributiva*” (BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 4ª ed. rev. e ampl. São Paulo: LTR, 2008, p. 745).

¹⁰¹ Não se descarta do fato de que a incidência da contribuição previdenciária sobre as utilidades (pagamento da remuneração em bens ou serviços) condiciona-se à habitualidade do pagamento das mesmas, conforme se deflui do art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91. É interessante notar, neste ponto, que as utilidades fornecidas em caráter não habitual também não integram a remuneração do empregado para fins trabalhistas, conforme preleciona Maurício Godinho: “*Os requisitos centrais do salário utilidade, capturados pela doutrina e jurisprudência do conjunto da ordem justralhista, são, essencialmente, dois: o primeiro diz respeito à habitualidade (ou não) do fornecimento do bem ou serviço; o segundo relaciona-se à causa e objetivos contraprestativos desse fornecimento. (...) No tocante ao primeiro requisito (habitualidade do fornecimento), **a jurisprudência já pacificou que o fornecimento do bem ou serviço tem de se reiterar ao longo do contrato, adquirindo caráter de prestação habitual, para que se confira à conduta o caráter de pagamento salarial.** A efetivação meramente esporádica do fornecimento (isto é, uma concessão meramente eventual) não gera obrigação contratual ao empregador*” (DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 713). Já os pagamentos em pecúnia percebidos pelo empregado, desde que não se refiram a ressarcimento de despesas ou indenizações, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias independentemente da habitualidade, exceto se concedida isenção específica. No mesmo sentido, Zambitte leciona que: “***Os ganhos habituais também integram a base de cálculo. São estes ganhos valores ou bens (utilidades) fornecidos com habitualidade ao trabalhador, de modo a presumir-se que são decorrentes dos serviços prestados e, portanto, dotados de natureza remuneratória. (...) Somente estarão excluídos do salário-de-contribuição valores não-remuneratórios e não-habituais. Caso o pagamento tenha sido feito uma única vez, sem habitualidade, mas se claramente decorrente do trabalho, ainda assim é remuneração.** Os ganhos eventuais somente excluem-se da base se expressamente desvinculados do salário do trabalhador.(...) Pela conjugação do dispositivo constitucional e pelo art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91, parece ter sido intenção do legislador deixar de fora a incidência sobre ganhos habituais em pecúnia, já que a lei restringe os ganhos habituais somente aos “in natura”. Todavia, tal conclusão é equivocada, pois **a habitualidade do pagamento em pecúnia, de pronto, transforma-o em salário,** sendo despicienda a sua menção expressa.” (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 220-221)*

¹⁰² No mesmo sentido, Paulsen assevera que: “*Tem-se, pois, que o conceito de salário recebeu extensão dada pelo próprio texto constitucional, que compreendeu no mesmo “os ganhos habituais do empregado a qualquer título”. Não há, nem havia, pois, como restringir a incidência, mesmo no período anterior ao advento da EC nº. 20/98, ao conceito estrito de salário, mas a tal conceito com a abrangência estabelecida pela redação original do §4º do art. 201.*” (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 94).

expressa à legislação trabalhista, conforme se verifica do art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91¹⁰³:

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

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título¹⁰⁴, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, **inclusive as gorjetas, os ganhos habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).” (g.n.)*

Assim, todas as verbas remuneratórias, incluídas as utilidades percebidas habitualmente, integram a base de incidência das contribuições previdenciárias¹⁰⁵.

¹⁰³ Sem embargo, apesar da legislação previdenciária não se vincular expressamente com os conceitos estabelecidos na legislação trabalhista, é certo que, na falta de definição de determinado instituto no direito previdenciário (ex.: prêmios), o intérprete deve buscar no direito do trabalho o referido conceito, consoante lição de Wladimir Novaes Martinez: *“Usualmente, a remuneração serve de parâmetro para determinar o nível de benefícios, mas não cessa aí a influência do instituto trabalhista como referencial e fonte de consulta. Eventuais perquirições sobre a natureza jurídica da parcela devem abeberar-se no Direito do Trabalho, o último a dar a palavra, e sem prejuízo da independência do Direito Previdenciário. (...) A procedência laboral não suplanta a imperatividade da lei. Assim, exemplificativamente, se a Justiça do Trabalho entende o salário-utilidade, previsto no PAT, integrante da remuneração, o mesmo não faz parte do salário-de-contribuição.”* (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 310-312).

¹⁰⁴ A expressão “a qualquer título deve ser interpretada em consonância com o conceito ao que se refere: remuneração. Neste sentido, assim preleciona Wladimir Novaes Martinez: *“Pelo menos duas coisas o “qualquer título” não representa: 1) ser qualquer parcela; e 2) referir-se a qualquer situação não decorrente do contrato de trabalho. Não é qualquer importância no sentido de abranger quaisquer parcelas, porque a remuneração é o núcleo da definição. E também não possui outro significado, incluindo pagamentos de infinitas situações, pois só as pertinentes ao contrato de trabalho interessam. O “a qualquer título” quer dizer indiferentemente o nome atribuído ao pagamento (se remuneratório).”* (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 281).

¹⁰⁵ Elucidativas, neste ponto, as lições explicitadas pelo Juiz Federal convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA no julgamento da Apelação Cível nº. 2008.51.01.020083-3: *“**A expressão “folha de salários”, contida no art. 195, I, da Constituição, revela-se apartada do conteúdo e do alcance definido pela CLT quanto à contraprestação recebida pelo empregado**, a qual, como visto, não se limita ao salário propriamente dito, compreendendo todas as verbas de cunho salarial.”* (g.n.), disponível on line in www.trf2.jus.br.

Ressalte-se que, em decorrência de se entender que a base de incidência inauguralmente prevista no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, não se identificava com o conceito trabalhista de salário¹⁰⁶, a nova redação estabelecida pela Emenda Constitucional nº. 20 ao inciso I do art. 195, da Magna Carta¹⁰⁷, não introduziu nenhuma alteração em relação à incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a remuneração de empregados^{108,109}.

¹⁰⁶ Paulsen assim se manifesta em relação à delimitação da base de incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários: “A expressão “folha de salários” pressupõe “salário”, ou seja, remuneração paga a empregado, como contraprestação pelo trabalho que desenvolve em caráter não-eventual e sob a dependência do empregador. Assim, só podia ser tributada, sob a égide da redação original do art. 195, I, da Constituição, a folha de salários. Aliás, o §4º do artigo 201 da Constituição, posteriormente renumerado pela EC nº 20/98 para §11, referia-se expressamente a empregado e a salário. Reforçava, assim, a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. Mas, de outro lado, alargava o conceito de salário para fins de incidência da contribuição (...) **Tem-se, pois, que o conceito de salário recebeu extensão dada pelo próprio texto constitucional, que compreendeu no mesmo “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título”. Não há, nem havia, pois, como restringir a incidência, mesmo no período anterior à EC nº 20/98, ao conceito estrito de salário, mas a tal conceito com a abrangência estabelecida pela redação original do §4º do art. 201.**” (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 93-94).

¹⁰⁷ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

¹⁰⁸ No entanto, a Emenda Constitucional nº. 20 introduziu importante ampliação constitucional da base de incidência da contribuição previdenciária patronal, vez que a mesma passou a abarcar os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço à empresa, mesmo sem vínculo empregatício. Com base na nova redação atribuída ao art. 195, I, “a”, diversas remunerações impassíveis de tributação passaram a sofrer incidência com base em novas disposições legais (ex.: remuneração dos parlamentares).

¹⁰⁹ Em sentido contrário ao texto, Sérgio Pinto Martins leciona que: “Entretanto, atualmente a Constituição atualmente não faz referência apenas à folha de salários, mas também aos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. Isso quer dizer que há base constitucional para exigir a contribuição sobre outro pagamento feito pela empresa que não seja salário, como a indenização, desde que haja previsão em lei” (MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 190). Frise-se que se entende que a literalidade da atual redação do inciso I do art. 195 da Magna Carta não permite a tributação de indenizações, vez que menciona “folha de salários e **demais rendimentos do trabalho**”.

Contudo, não se deve descuidar de que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**¹¹⁰.

A observação indicada no parágrafo anterior é assaz relevante, pois o empregado pode receber importâncias de seu empregador que não sejam verdadeira remuneração. Na realidade, a doutrina¹¹¹ reconhece que tais verbas dividem-se em 3 categorias básicas, a saber: **remuneração propriamente dita**¹¹²,

¹¹⁰ Castro e Lazzari são peremptórios ao afirmar que “a contribuição previdenciária incidirá sobre as verbas de natureza remuneratória” (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5ª ed. São Paulo: Ltr, 2004, p. 213). Contudo, reforça-se que a tributação das utilidades condiciona-se à habitualidade.

¹¹¹ Zambitte assim se manifesta quanto à base de incidência da contribuição previdenciária patronal: **“Incluem-se na base de cálculo todas as parcelas de natureza remuneratória, ou seja, aquelas pagas em decorrência da contraprestação do serviço prestado pelo trabalhador. As parcelas indenizatórias e ressarcitórias não são incluídas na base de cálculo previdenciária. Segundo definição de Wladimir Novaes Martinez, a remuneração é gênero, composto por salário, gorjetas e conquistas sociais. O salário é a parcela mensal fixada contratualmente como obrigação do empregador em decorrência do labor do empregado. A gorjeta compõe a parcela variável da remuneração, para os obreiros que recebem por produção. Como se sabe, mesmo esses trabalhadores têm direito assegurado ao salário mínimo ou piso salarial da categoria, independente de sua produção. Já as conquistas sociais refletem todos os demais valores pagos aos trabalhadores, em virtude de concessões legais, como férias e seu adicional ou a gratificação natalina. Esses valores são agregados à remuneração e, portanto, compõem a base de cálculo da contribuição da empresa. Os ganhos habituais também integram a base de cálculo. São estes ganhos valores ou bens (utilidades) fornecidos com habitualidade ao trabalhador, de modo a presumir-se que são decorrentes dos serviços prestados e, portanto, dotados de natureza remuneratória. (...) todo pagamento de natureza indenizatória, como, por exemplo, em virtude de rompimento de contrato de emprego sem justa causa, é excluído da base. Já valores pagos como o objetivo de cobrir gastos do trabalhador no exercício de sua atividade também são excluídos da base de incidência. Tais verbas têm natureza ressarcitória, e não remuneratória. Incluem-se aí o ressarcimento de combustível, de almoço, diárias etc.”** (g.n.) (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 220-223).

¹¹² Interessante delimitação das verbas remuneratórias é explicitada por Wladimir Novaes Martinez: **“O domínio remuneratório é extenso. Excluídos os pagamentos referentes a ressarcimentos de despesas e os ditos indenizatórios de danos causados ao trabalhador, em razão do contrato de trabalho, todas as demais importâncias são remuneratórias, isto é, retribuem globalmente o esforço do trabalho a serviço da empresa (ou estimulam o empenho futuro) (...) Do exposto consideram-se espécie da remuneração o salário, a gorjeta (item historicamente contemplado exclusivamente por provir de terceiros) e as conquistas sociais. Conseqüentemente, estas últimas não contêm salário, ou seja, não se referem diretamente a serviços prestados, ocorrendo o seu pagamento por motivos variados, inclusive quando o ajuste laboral está suspenso ou interrompido”**

que engloba os salários, as gorjetas e as conquistas sociais¹¹³; **ressarcimento de despesas** pagas pelo empregado; e **indenizações**¹¹⁴ decorrentes de ato praticado pelo empregador que causa dano ao empregado¹¹⁵.

Como os ressarcimentos de despesas são importâncias entregues ao empregado **para o trabalho**¹¹⁶, e as indenizações apenas visam a recompor o

(g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 289). Ressalte-se, contudo, que as utilidades fornecidas aos empregados apenas se encontram sujeitas à tributação previdenciária se pagas com habitualidade (art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91).

¹¹³ “*Conquistas sociais são parcelas individualizadas, caso do décimo terceiro salário, do adicional por transferência de sede e de outras mais, podendo assumir a forma de percentuais do salário ou de outras conquistas sociais (horas extras, adicional noturno, etc.). São ditas conquistas sociais para distinguir do salário e não por se referirem diretamente à prestação de serviços, obtidas pelo esforço político dos trabalhadores*” – (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 290). Contudo, não devemos nos esquecer de que há diversas conquistas sociais dos trabalhadores que não se revestem de caráter remuneratório, como a multa do FGTS, no caso de demissão sem justa causa.

¹¹⁴ A indenização pode decorrer da execução do contrato de trabalho. Contudo, é incorreto englobarmos as indenizações no conceito de remuneração, conforme evidencia, com propriedade, Wladimir Novaes Martinez: “*A indenização laboral decorre do contrato de trabalho. Mas flui desnaturadamente, enquanto a remuneração é consequência lógica da prestação de serviços.*” (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 300).

¹¹⁵ Entende-se que é diversa a natureza jurídica da indenização (reparação de um dano) e do ressarcimento (reembolso de despesas). Wladimir Novaes Martinez, neste sentido, aduz que: “*Os indenizatórios não se confundem com os ressarcitórios, sendo imprescindível distinguir reparação de danos com a recomposição do numerário gasto ou a gastar. A indenização é arredada do fato gerador por ser acidental, não permanente (...), e por não compor o patrimônio do obreiro. (...) Os valores ressarcitórios encerram as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição. Assemelhando-se aos indenizatórios, eles não acrescem o patrimônio do trabalhador. (...) Os ressarcimentos apresentam elementos componentes distintos das formas retributivas. Pressupõem consumações previamente autorizadas.*” (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 301-302). Logo, não se mostraria plenamente adequada a conjugação de ambos dispêndios sob o signo indenização, como se verifica em diversos julgados (ex.: AC – Apelação Civil nº. 1999.03.99.011391-1, TRF-3, Turma Suplementar da 1ª Seção, Relator Desembargador Federal Peixoto Junior, DJ data: 08/04/2010, disponível on line in www.trf3.jus.br).

¹¹⁶ As importâncias recebidas “para o trabalho” não podem ser objeto de tributação, vez que visam apenas permitir que o trabalhador possa cumprir o seu mister. Neste sentido, Paulsen assevera que: “**Rendimentos do trabalho - A referência, na norma de competência, a “rendimentos do trabalho” afasta a possibilidade de o legislador fazer incidir a contribuição sobre verbas indenizatórias.** Assim, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que compensem despesa real, não podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária (...) **Ademais, ao apurar o “total das remunerações”, é preciso ter em conta que o art. 195, I, a, da Constituição se refere a “rendimentos do trabalho” e que o próprio art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91 circunscreve àquelas “destinadas a retribuir o trabalho”. Verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho, pois,**

patrimônio violado do trabalhador (inclusive moral), entende-se evidente que apenas as verbas remuneratórias (pagas pelo trabalho¹¹⁷), incluídas as utilidades fornecidas em caráter habitual, são passíveis de incidência das contribuições previdenciárias¹¹⁸. Logo, todas as indenizações e os ressarcimentos de despesas encontrar-se-iam fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias¹¹⁹.

Tendo em vista o “norte” interpretativo acima ventilado, o rol de rubricas não integrantes do salário-de-contribuição (base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados) veiculado no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que

não compõe a base de cálculo da contribuição. Daí porque o STF suspendeu a eficácia da MP 1.523-14, que procurou dar ao §2º do art. 22 da Lei 8.212/91 redação no sentido de que integrariam a remuneração os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho. Tal redação acabou sendo expressamente rejeitada quando da conversão da MP na Lei 9.528/97” (g.n.) (PAULSEN, Leandro. Contribuições: **Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 97 e 155).

¹¹⁷ Em reforço à conclusão de que apenas os rendimentos pagos pelo trabalho do empregado encontram-se sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, citamos o seguinte excerto da obra de Leandro Paulsen: **“A referência, na norma de competência, a “rendimentos do trabalho” afasta a possibilidade de o legislador fazer incidir a contribuição sobre verbas indenizatórias.** Assim, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que compensem despesa real, não podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária (...) Ademais, ao apurar o “total das remunerações”, é preciso ter em conta que o art. 195, I, a, da Constituição se refere a “rendimentos do trabalho” e que o próprio art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91 circunscreve àquelas “destinadas a retribuir o trabalho”. **Verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho, pois, não compõem a base de cálculo da contribuição**” (g.n.) (PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 97 e 155).

¹¹⁸ Cite-se que Wladimir Novaes Martinez, apesar de não concordar com a tributação previdenciária sobre verbas não habituais, acaba por se curvar às disposições constitucionais e legais, nos seguintes termos: “As idéias de incorporação ao patrimônio e de inabitualidade não são conflitantes. Horas extras agregadas à renda do trabalhador podem não ser habituais, mas são remuneratórias. **Desembolsos esporádicos, se remuneratórios, não deveriam compor a base de cálculo. Não fosse a lei impor diferentemente, sem fazer distinção, a remuneração, e somente as importâncias contratuais niveladas e permanentes fariam parte do conceito. Todavia, não é assim.**” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 315).

¹¹⁹ Wladimir Novaes Martinez: **“Se indenizatórias as importâncias – conclusão atingida após detida análise do pagamento – ou ressarcitórias e não ganhos habituais (inexiste compatibilidade entre indenizações e habitualidade, no máximo pagamento permanente de reparação única), em nenhuma hipótese subsiste exigência de contribuições**” (p. 199). Contudo, ressalte-se que o mesmo autor parece entrar em contradição ao asseverar que: “Todos os desembolsos indenizatórios estão excluídos do conceito de salário-de-contribuição, **salvo se expressamente incluídos por força da lei**” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 379).

também não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal (art. 22, §2º), não limita o reconhecimento de que todas as indenizações e todos os ressarcimentos encontram-se afastados da exação previdenciária¹²⁰.

De fato, a literalidade do art. 28, §9º, da Lei nº. 8.212/91, pode levar o intérprete a equívocos, nos seguintes termos:

*“Art. 28 (...) § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**¹²¹: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”* (g.n.)

Entretanto, como as indenizações e os ressarcimentos de despesas não foram albergados no art. 195, I, “a”, c/c art. 201, § 11, ambos da Constituição

¹²⁰ O caráter não exaustivo das verbas indicadas no §9º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91 é reconhecido de forma uníssona pela doutrina, citando-se, em caráter exemplificativo, os seguintes autores:

Zambitte: “Da mesma forma que no item anterior, o legislador achou por bem explicitar algumas rubricas que não se incluem no salário-de-contribuição, em geral devido à ausência de natureza remuneratória da paga. **Evidentemente, seria impossível a previsão da legislação de todas as parcelas excluídas do salário-de-contribuição, sendo a antevisão legal meramente exemplificativa.**” (IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 289).

Wladimir Novaes Martinez: “As parcelas não-integrantes, objeto específico do §9º, examinado adiante, compõem-se de dois grupos principais: a) os pagamentos com caráter indenizatório; e b) os ressarcimentos de despesas. **Os diferentes itens considerados no dito §9º não exaurem o universo dessas importâncias, e tanto quanto as importâncias participantes do salário-de-contribuição; freqüentemente surgem novas rubricas, correspondentes a desembolsos feitos aos trabalhadores, não integrantes da base de cálculo** (...) Trata-se de conjunto heterogêneo, comparecendo importâncias retributivas, ressarcitórias de danos ou despesas e da variada natureza, todas arroladas na base de cálculo da contribuição previdenciária por expressa imperatividade legal. **A exemplo de outras listas, o rol, evidentemente, é exemplificativo.** (...)” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.298-300 e 367).

A jurisprudência também trilha este caminho em diversos arestos, citando-se excerto do voto proferido pelo Juiz Federal convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA no julgamento da Apelação Cível nº. 2008.51.01.020083-3: “A prescrição constitucional restou observada na Lei nº 8.212/91, sendo arrolados os casos em que não está presente a natureza salarial no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. **Esse rol não é exaustivo, podendo ocorrer situação não prevista pelo legislador que não enseje a incidência da contribuição. Necessário, portanto, a análise de cada rubrica discriminada, para se perquirir o seu regime particular.** Desta forma, a reclamação da contribuição previdenciária será autêntica desde que incidente sobre verbas de caráter salarial que compõem a remuneração paga ao segurado empregado, sendo excluída da base de cálculo da exação as rubricas que não comportam o conceito de salário-de-contribuição.” (g.n.), disponível on line in www.trf2.jus.br.

¹²¹ Observe-se que, na redação original do dispositivo legal citado, não constava a expressão “exclusivamente”. Contudo, sendo certo que apenas as verbas remuneratórias encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias (**conclusão advinda da literalidade do art. 195, I, “a” da CF, bem como da norma veiculada no art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91**), o advérbio “exclusivamente” serviria apenas para explicitar as únicas verbas remuneratórias que foram afastadas da tributação.

Federal, e sequer encontram guarida no art. 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91¹²², é irrelevante, em relação a tais rubricas, que as mesmas se encontrem expressamente arroladas no art. 28, §9º, da Lei nº. 8.212/91. Frise-se: **as indenizações e os ressarcimentos de despesas não se encontram no campo constitucional e legal de incidência das contribuições previdenciárias**¹²³.

Assim, quando alguma verba indenizatória ou ressarcitória encontra-se prevista no art. 28, §9º, da Lei nº. 8.212/91, entende-se que há apenas a explicitação, o reforço, de que tal rubrica já não se encontrava sujeita à incidência. Contudo, no caso das verbas remuneratórias inseridas na referida lista (ex.: assistência médica fornecida pela empresa a seus empregados), entende-se que o dispositivo legal em comento estatui verdadeira isenção e, como tal, deve ser interpretada nos termos do disposto no art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

¹²² Em sentido contrário ao exposto no texto, Wladimir Novaes Martinez defende que lei poderia tributar verbas de natureza não remuneratória, nos seguintes termos: *“Melhor seria o legislador estabelecer: quaisquer valores (não apenas os remuneratórios) creditados ou pagos ao trabalhador, diretos ou indiretos, compõem o salário-de-contribuição e sem limite de valor. Com isso atender-se-ia com mais precisão o princípio da solidariedade e simplificar-se-ia a tarefa de definir a base-de-cálculo, a contribuição. O salário-de-benefício, esse sim, deveria corresponder aos ganhos habituais, desvinculado do salário-de-contribuição”* (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003. p.287). Contudo, o mesmo autor reconhece que a Lei nº. 8.212/91 instituiu a incidência da exação em comento apenas sobre as verbas remuneratórias (*op cit*, p. 199).

¹²³ Neste ponto, transcrevemos, por oportuno, o seguinte excerto da ADIN 1.659-6: *“Por outro lado, no tocante à segunda parte do parágrafo em causa (“bem como as parcelas denominadas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em razão da rescisão do contrato de trabalho, ressalvado o disposto no § 9º do art. 281 1), é também relevante, com maior razão de ser - e isso porque as verdadeiras indenizações, por sua natureza, não integram o salário em sentido técnico nem a incorporação a ele determinada pelo § 4º do artigo 201 da Constituição, e as falsas (com que as informações justificam a constitucionalidade do preceito) não serão indenizações -, a fundamentação jurídica da arguição de sua inconstitucionalidade, não cabendo igualmente aqui interpretação conforme à Constituição, pois é manifesto que o dispositivo quer alcançar todas as indenizações (“pagas ou creditadas a qualquer título”), exceto as que expressamente vêm excluídas na enumeração do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212 na sua redação original ou alterada”*, disponível on line in www.stf.jus.br.

Por fim, os benefícios previdenciários insertos em nossa Magna Carta certamente não guardam natureza remuneratória, vez que seu motivo determinante não é a existência do contrato de trabalho, mas sim a ocorrência de infortúnio legalmente protegido^{124,125}.

Neste ponto, após definirmos a base de incidência das contribuições previdenciárias devidas em face das remunerações atribuídas aos empregados **(verbas remuneratórias, ou seja, pagas em decorrência do contrato de trabalho – pelo trabalho)**, incluídas as utilidades fornecidas habitualmente, passaremos à análise da incidência das verbas indicadas no capítulo precedente.

2.1. ADICIONAL DE UM TERÇO (1/3) FÉRIAS GOZADAS

A rubrica em análise certamente não se refere a ressarcimento de despesas, vez que seu pagamento não decorre de nenhum desembolso efetuado pelo trabalhador. Também se entende que não possui natureza indenizatória, vez que

¹²⁴ Elucidativas, neste ponto, as lições de Kertzman e Cyrino: “O pleito de não computar o “salário-maternidade” na base de cálculo da contribuição previdenciária da pessoa jurídica tem forte fundamentação. Isso porque o art. 195, I, a, da CF, com redação da EC nº 20/98, autoriza a instituição de contribuição ordinária para o custeio da seguridade social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Ocorre que o **“salário-maternidade” constitui benefício previdenciário, sendo pago pela própria Previdência Social ou, relativamente à segurada empregada, pela empresa em nome do INSS (...). Constitui, pois, o “salário-maternidade” renda mensal a cargo do INSS, não configurando nenhuma das verbas inseridas na base econômica que delimita a competência tributária, estabelecida pelo art. 195, I, a, com a redação da EC nº. 20/98”** (g.n.) (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 91).

¹²⁵ É importante relembrarmos as lições de Zambitte neste ponto: “De modo geral, nenhum benefício do Regime Geral de Previdência Social integra o salário-de-contribuição. A lógica é evidente, pois a razão de ser da contribuição é o custeio de benefício a ser pago, substituto da remuneração, que vem a ser a base de incidência. **Não existe benefício para a substituição de outro benefício e, portanto, não se deve cobrar qualquer contribuição sobre prestações securitárias. Entretanto, a lei determina a incidência sobre o salário-maternidade, sendo o único benefício que também compõe o salário-de-contribuição (art. 28, §2º da Lei nº. 8.212/91)**. Certamente este preceito legal é ainda consectário do tempo em que esta prestação era benefício trabalhista, e não previdenciário, como hoje.” (g.n.) (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 288). Frise-se que, em julgamentos proferidos no contencioso administrativo, não há como afastar tal dispositivo legal (art. 28, §2º, da Lei nº. 8.212/91). Logo, em decisões do CARF, é imperiosa a manutenção da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de salário-maternidade.

não há qualquer prejuízo causado ao trabalhador no nascedouro do direito ao pagamento desta verba.

Na realidade, a natureza jurídica das férias, bem como do terço constitucional, reside nas denominadas “conquistas sociais”, ou seja, direitos dos trabalhadores obtidos por intermédio de sua atuação política¹²⁶.

As conquistas sociais dos trabalhadores que não visam a indenizar danos sofridos pelos obreiros encontram-se regularmente sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, sendo relevante, neste ponto, lembrarmos as lições de Wladimir Novaes Martinez acerca do cabimento da incidência das contribuições previdenciárias sobre as conquistas sociais: “(...) a remuneração é o núcleo do conceito de salário-de-contribuição. (...) Os valores remuneratórios detêm as nuances da remuneração, expressão técnico-jurídica trabalhista designativa de gênero de obrigações laborais e, por sua vez, espécie do gênero pagamentos ou importâncias recebidos pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho (ao seu lado perfilham os desembolsos indenizatórios e ressarcitórios). Gênero, compreendendo diversas parcelas auferidas, destacando-se, em particular, o salário, as conquistas sociais e as gorjetas (...). **Espécie do gênero remuneração, as conquistas sociais não se inserem inteiramente no campo daquela, extrapolando-as e apresentando hipóteses de valores indenizatórios e ressarcitórios.**” (g.n.).¹²⁷

¹²⁶ Diversas conquistas sociais dos trabalhadores encontram-se previstas expressamente no art. 7º da Constituição Federal (ex.: FGTS, décimo terceiro salário, repouso semanal remunerado etc.).

¹²⁷ MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 285-289.

Assim, entende-se que as férias gozadas, bem como o terço constitucional, possuem natureza remuneratória¹²⁸ e, desta forma, encontram-se regularmente sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.¹²⁹

Ressalte-se, por fim, que não há qualquer norma que exclua o valor do terço constitucional das férias gozadas do cômputo do salário-de-benefício. Na realidade, de acordo com o disposto no art. 29, §3º, da Lei nº. 8.213/91¹³⁰, é obrigatória a repercussão no salário-de-benefício das remunerações sujeitas ao pagamento da contribuição previdenciária.

2.2. SALÁRIO-MATERNIDADE

Nos termos do art. 201 da CF, a Previdência Social deve cobrir as seguintes situações socialmente relevantes: **doença**, **invalidez**, **morte**, **idade avançada**, **maternidade**, **desemprego involuntário**, **salário-família**, **auxílio-reclusão** e **pensão por morte**

A Lei nº. 8.213/91, no cumprimento do desiderato constitucional de proteção à maternidade, institui o seguinte benefício previdenciário:

¹²⁸ A natureza remuneratória das férias gozadas é reconhecida, de forma uníssona, pela doutrina, citando-se, a título exemplificativo, a lição de Amauri Mascaro Nascimento: “*Por férias anuais remuneradas entende-se um certo número de dias consecutivos durante os quais, cada ano, o trabalhador que cumpriu certas condições de serviço suspende o seu trabalho, recebendo, não obstante, sua remuneração habitual*” (NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 820). Ressalte-se que o gozo das férias interrompe o contrato de trabalho, vez que, o empregado faz jus ao recebimento de sua remuneração habitual.

¹²⁹ Neste sentido, dentre outros, cita-se Wladimir Novaes Martinez: “*As férias anuais dizem respeito a capítulo especial. Em resumo, **integram o salário-de-contribuição**: a) férias anuais, simples ou fruídas; b) férias em dobro fruídas; c) férias proporcionais fruídas; d) férias coletivas; e) gratificação de férias, acima de 20 dias; f) **1/3 das férias anuais**” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 291). Ademais, é importante lembrar novamente que o §4º do artigo 214 do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê expressamente que o adicional de um terço férias integra o salário-de-contribuição do segurado.*

¹³⁰ “Art. 29. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99) (...) § 3º Serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).

“Art. 18. O Regime Geral de Previdência Social compreende as seguintes prestações, devidas inclusive em razão de eventos decorrentes de acidente do trabalho, expressas em benefícios e serviços:

I - quanto ao segurado: (...)

g) salário-maternidade;” (g.n.)

Assim, resta evidente que o denominado “salário-maternidade”¹³¹ possui a natureza jurídica de benefício previdenciário¹³², não sendo verdadeira remuneração do empregado. Logo, os valores pagos a este título não se amoldam à tributação

(Redação dada pela Lei nº 8.870, de 1994)”. Frise-se que a ausência de incorporação do décimo-terceiro salário decorre da percepção, pelo aposentado, do abono anual (art. 40 da Lei nº. 8.213/91)

¹³¹ É importante ressaltar, neste ponto, que a denominação “salário-maternidade” não permite concluir-se, de plano, que a natureza desta verba é salarial. Neste sentido, cita-se excerto do voto proferido pelo Juiz Federal Convocado CLEBERSON JOSÉ ROCHA na Apelação cível nº. 2005.34.00.016805-3: “(...) **a natureza jurídica salarial é que determina a adequação da parcela remuneratória à previsão constitucional de tributação e não a denominação de salário que lhe é conferida.** Essa é a melhor interpretação que se amolda ao conceito de folha de salários antes mesmo da Emenda Constitucional n. 20/98, até porque o § 4º do art. 201 da Constituição Federal, hoje o § 11 do mesmo artigo, dispunha que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados aos salários para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” (g.n.), disponível on line in www.trf1.jus.br. Ademais, também comungam desta opinião os autores Kertzman e Cyrino, vez que asseveram que “Outro ponto polêmico é que o Texto Constitucional, no seu art. 7º, enumera como direito dos trabalhadores a licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com duração de cento e vinte dias. Como o Legislador Constituinte utilizou o termo salário, reforça-se a idéia de que o salário-maternidade tem caráter remuneratório. **Acreditamos que o legislador constituinte quis, na verdade, foi garantir um benefício integral à parturiente. Quando se referiu a “salário”, houve, em verdade, mais uma atecnia do legislador, como ocorre, com freqüência, nos textos trabalhistas**” (g.n.) (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados.** 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010 - p. 90). No mesmo sentido, cita-se excerto do voto proferido pelo Juiz Federal convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA no julgamento da Apelação Cível nº. 2008.51.01.020083-3: “**Importa, para elucidar a inteligência desse dispositivo, verificar a natureza dos pagamentos feitos ao empregado, não a denominação da parcela integrante da remuneração.** Se tiver caráter salarial, enquadra-se na hipótese de incidência da norma prescrita na Constituição; se não o tiver, o legislador ordinário não pode catalogá-lo como fato gerador da contribuição previdenciária, incorrendo em inconstitucionalidade caso o faça.” (g.n.), disponível on line in www.trf2.jus.br.

¹³² Maurício Godinho assim se manifesta acerca da natureza jurídica do “salário-maternidade”: “**A natureza jurídica do salário-maternidade, hoje, é estritamente previdenciária, qualquer que seja o mecanismo adotado para sua quitação (Lei nº. 8.213/91). Esta natureza jurídica definiu-se, no Direito Brasileiro, a partir das Leis nº. 6.136/74 e 6.332/76, que suprimiram a parcela do conjunto das obrigações trabalhistas do empregador, transferindo-a ao encargo da Previdência Social**” (g.n.) (DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho.** 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 683). No mesmo sentido, Sérgio Pinto Martins assevera: “**A natureza jurídica do salário-maternidade é de benefício previdenciário, pois é a Previdência Social que faz o seu pagamento (...). Não se trata de uma prestação de assistência social, por não ser prevista no art. 203 da Constituição, mas de prestação previdenciária incluída no inciso II do art. 201 e inciso XVIII da Constituição**” (g.n.) (MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social.** 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 387)

das contribuições previdenciárias, vez que a delimitação constitucional da competência tributária em tela reside unicamente em parcelas remuneratórias¹³³.

Ressalte-se, por relevância, que o cômputo do período em gozo de salário-maternidade para fins de aposentadoria¹³⁴ não pode acarretar, em caráter reflexo, a tributação sobre tal verba, sendo pertinente realizarmos uma breve digressão sobre o tema.

A partir da promulgação da Emenda Constitucional nº. 20/98, a aposentadoria por tempo de serviço foi substituída pela aposentadoria por tempo de contribuição. Assim, de acordo com esta alteração na Carta Política, apenas poderiam ser computados, para fins de aposentadoria por tempo de contribuição, os períodos em que houver a efetiva contribuição por parte do segurado¹³⁵.

Contudo, a própria Emenda Constitucional nº. 20/98 estabeleceu que: *“Art. 4º - Observado o disposto no art. 40, § 10, da Constituição Federal, o tempo de serviço considerado pela legislação vigente para efeito de aposentadoria, cumprido até que a lei discipline a matéria, será contado como tempo de contribuição.”*

Em decorrência de ainda não ter sido editada a lei mencionada no art. 4º da Emenda Constitucional nº. 20/98, permanecem sendo computados, na apuração do interregno da aposentadoria por tempo de contribuição, diversos períodos em que

¹³³ Kertzman e Cyrino assim discorrem sobre o tema: *“Entendemos que o fato de a empresa pagar o salário-maternidade não transforma sua natureza previdenciária em remuneratória. O que ocorre, em verdade, é uma economia administrativa que busca desburocratizar a concessão deste benefício. A natureza previdenciária torna-se evidente se analisarmos que o objetivo do salário-maternidade é evitar a discriminação do trabalho da mulher pela simples possibilidade de engravidar, posto que sem este benefício, o custo da licença seria suportado pelo empregador. Por isso, o Estado passou a assumir o risco social da maternidade. Sob esta ótica, não poderia haver incidência de contribuição previdenciária”* (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 90).

¹³⁴ O cômputo do período em gozo de salário-maternidade para fins de aposentadoria por tempo de contribuição encontra-se atualmente albergada no art. 60, inciso V, do Decreto nº. 3.048/99.

inexistiu qualquer aporte à Previdência Social, conforme reconhece o próprio art. 60 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048/99. Cita-se, a título ilustrativo, os seguintes períodos integrantes do cômputo do tempo de contribuição, em que certamente inexistiu qualquer aporte à Previdência Social: “período em que o segurado esteve recebendo auxílio-doença ou aposentadoria por invalidez, entre períodos de atividade”, “período em que o segurado esteve recebendo benefício por incapacidade por acidente do trabalho, intercalado ou não” e “período de afastamento da atividade do segurado anistiado que, em virtude de motivação exclusivamente política, foi atingido por atos de exceção, institucional ou complementar”.

Assim, o simples fato da legislação atualmente vigente determinar o cômputo do período em gozo de licença maternidade para fins da aposentadoria por tempo de contribuição não implica necessariamente a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores percebidos a título de salário-maternidade.¹³⁶

Ressalte-se, no entanto, que, no âmbito do contencioso administrativo, é imperioso o reconhecimento da incidência das contribuições previdenciárias sobre os importes pagos a título de salário-maternidade, em face da literalidade da norma veiculada no §2º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91¹³⁷, *in verbis*:

¹³⁵ Relembre-se, ainda, que a literalidade da norma veiculada no art. 195, §5º, da Magna Carta, indica a necessária correspondência entre os benefícios da previdência social e as fontes de custeio, vedando a extensão dos primeiros sem a majoração das últimas.

¹³⁶ Argua observação tecida por Wladimir Novaes Martinez sobre este tema: **“Durante a percepção de prestação de pagamento continuado a regra é não haver contribuição. Esta última destina-se precisamente à concessão do benefício, mas a lei impõe a obrigação, durante os 120 dias da licença maternidade, com percepção do benefício correspondente (...) Se o faz com vistas à prestação futura deveria cobrar também do precipiente do auxílio-doença.”** (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 276). Ressalte-se que o autor cogita da incidência de contribuição sobre o período em que o segurado recebe o auxílio-doença do INSS.

¹³⁷ Neste ponto, assim se manifesta Wladimir Novaes Martinez: *“Qual a natureza dessa importância correspondente à licença de 120 dias? Não é salário; inexistente contraprestação de serviços prestados.*

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)§ 2º **O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.**” (g.n.)

2.3. AUXÍLIO-DOENÇA – QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO

Nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado impossibilitado de trabalhar, a empresa tem o dever legal de pagar a integralidade da remuneração a que faria juz o obreiro se estivesse trabalhando¹³⁸.

Contudo, entende-se que, no referido período, o valor percebido pelo empregado não se enquadra no conceito de remuneração¹³⁹, vez que é verdadeiro

*Nem remuneração; não provém do empregador ou de outro dador de serviços. Por se tratar de período de licença médica remunerada, quem desembolsa o numerário, custeado pela sociedade (ou seja, as empresas), é o INSS. **Enquanto obrigação trabalhista, era remuneração relativa à dita licença médica, mas, atribuída à autarquia, transformou-se em benefício previdenciário. Como tal, não deveria ser hipótese de incidência, mas é, ex vi do dispositivo comentado**” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 331).*

¹³⁸ Previsão estatuída no art. 60, §3º, da Lei nº. 8.213/91.

¹³⁹ Em relação à ausência de caráter remuneratório dos valores percebidos pelo empregado nos primeiros quinze dias de afastamento, entende-se extremamente elucidativo o voto proferido pelo Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK no julgamento da Apelação Cível nº. 2008.70.16.000953-5, cujo excerto relevante se transcreve: “O aspecto fundamental a ser destacado, a meu ver, é que a ausência de prestação de serviços ocorre em virtude da incapacidade laboral, ainda que transitória. **O pagamento recebido pelo empregado, por conseguinte, representa verba decorrente da inatividade, não se conformando à noção de salário. O conceito de salário, válido para o Direito do Trabalho, não pode ser simplesmente transposto para o campo do Direito Previdenciário, porquanto todos os benefícios previdenciários devidos a segurado que se enquadra na categoria de empregado têm gênese no contrato de trabalho.** Assim, tanto não serve a clássica idéia de que salário corresponde ao valor pago como contraprestação aos serviços realizados pelo trabalhador, quanto a moderna concepção de “conjunto de prestações fornecidas diretamente pelo empregador ao trabalhador, seja em decorrência do contrato de trabalho, sejam em função da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais, seja em função das demais hipóteses previstas em lei”, segundo a lição de Sérgio Pinto Martins (in *Direito da Seguridade Social*, 13ª ed., Atlas, 2000, p. 191/192). A redação do § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213/91, que determina o pagamento do salário integral durante os quinze primeiros dias consecutivos ao do afastamento da atividade, em nada afeta esse entendimento. **Não estando o empregado capacitado para trabalhar, por causa de doença, a prestação respectiva tem natureza previdenciária, não havendo falar em salário.** A exigência tributária não tem amparo, portanto, no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, por não consistir em remuneração pela prestação de serviços. Outrossim, o art. 195, I, com a redação da Emenda Constitucional nº 20/98, elenca a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que presta serviços, como fato gerador da contribuição previdenciária. **A situação em exame, como visto, não contém os elementos imprescindíveis previstos na Constituição para a cobrança da contribuição previdenciária.**” (g.n.), disponível on line in www.trf4.jus.br.

benefício previdenciário¹⁴⁰, pois o evento doença deve ser protegido pela Previdência Social, conforme disposto no art. 201, inciso I, da Constituição Federal¹⁴¹.

Ressalte-se que qualquer benefício previdenciário pode tanto ser pago pelo INSS, como normalmente ocorre, como ser suportado, em face de expressa disposição legal, por outra pessoa jurídica de direito público ou privado. Assim, o fato da empresa arcar com os dispêndios devidos ao empregado impedido de trabalhar, nos primeiros quinze dias do afastamento, não desnatura a natureza previdenciária desta verba¹⁴².

¹⁴⁰ A jurisprudência pátria reconhece que o dispêndio em tela tem natureza previdenciária, citando-se, a título ilustrativo, o seguinte excerto do voto proferido pelo Juiz Federal convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA no julgamento da Apelação nº. 2008.51.01.020083-3: “Nos termos do art. 60 da Lei nº 8.213/91, o auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do 16º dia do afastamento das atividades laborais. **Durante os primeiros 15 (quinze) dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, o empregado não recebe salário, mas apenas uma verba de natureza previdenciária de seu empregador.** Portanto, não tendo esta verba natureza salarial, não há incidência da contribuição previdenciária.” (g.n.), disponível on line in www.trf2.jus.br.

¹⁴¹ Na doutrina, encontramos dissonância apenas em Kertzman e Cyrino, que se posicionam da seguinte forma: “(...) embora os primeiros quinze dias de afastamento configurem, inegavelmente, risco social, pode ele, sem desconfigurar a sua natureza jurídica, nem ferir o ordenamento pátrio, ser suportado pela empresa. Ora, se a empresa assume os riscos da atividade econômica, deve ela suportar também uma parcela do risco social. A assunção do risco social não deve ser vista como atribuição exclusiva do Estado, mas também da sociedade, aí incluída, naturalmente, a empresa. Então, acreditamos que, além de ser legal, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 dias de afastamento” (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 93).

¹⁴² Wladimir Novaes Martinez reconhece a possibilidade da lei determinar que benefícios previdenciários sejam pagos por empresas, citando-se os seguintes excertos: “Não é só o órgão gestor da Previdência social juridicamente quem paga benefícios. **Muitas vezes, a lei delega essa atribuição à empresa e disso é exemplo clássico os “primeiros quinze dias” do auxílio-doença, prestação securitária atribuída ao empregador.** (...) A contribuição previdenciária, entre outros aspectos, tem por objetivo: custear os benefícios socialmente devidos ao indivíduo. Se, casuisticamente, a empresa os oferece, tal montante não pode integrar o conceito. **Os primeiros quinze dias antecedente ao auxílio-doença são benefício por incapacidade desembolsado por ela, obrigação previdenciária cometida ao empregador** e, como tal, não deveria constituir-se em hipótese de incidência.” (g.n.) (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 410-411).

Deste modo, ainda que tal importância seja suportada pelo empregador, a sua natureza jurídica é previdenciária e, assim, não se sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.¹⁴³

2.4. REEMBOLSO-CRECHE/AUXÍLIO-CRECHE

A natureza jurídica do denominado “auxílio-creche”¹⁴⁴ deve ser definida com base nas disposições do art. 5º, inciso XXV, da Constituição Federal, bem como nas normas veiculadas no art. 389, §§ 1º e 2º da CLT, que preveem proteção aos filhos e dependentes do trabalhador até a idade pré-escolar, nos seguintes termos:

“CF, Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, (...)

XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;”

“CLT, Art. 389 - Toda empresa é obrigada: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967) (...)

§ 1º - Os estabelecimentos em que trabalharem pelo menos 30 (trinta) mulheres com mais de 16 (dezesesseis) anos de idade terão local apropriado onde seja permitido às empregadas guardar sob vigilância e assistência os seus filhos no período da amamentação. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º - A exigência do § 1º poderá ser suprida por meio de creches distritais mantidas, diretamente ou mediante convênios, com outras entidades públicas ou privadas, pelas próprias empresas, em regime comunitário, ou a cargo do SESI, do SESC, da LBA ou de entidades sindicais. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)”

Em decorrência das normas acima veiculadas, entende-se que é direito constitucional do empregado a assistência gratuita a seus filhos ou dependentes até

¹⁴³ Destaque-se que não há qualquer dispositivo legal ou regulamentar que determine a incidência das contribuições previdenciárias sobre os primeiros quinze dias de afastamento do empregado impossibilitado de trabalhar. Assim, entende-se que é plenamente possível o reconhecimento da ausência de subsunção dos valores pagos pela empresa nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado impossibilitado de trabalhar ao conceito constitucional e legal de remuneração, mesmo nos julgamentos em âmbito administrativo.

¹⁴⁴ Trataremos como sinônimos os termos “auxílio-creche” e “reembolso-creche”.

os cinco anos de idade. Ademais, no período de amamentação, a CLT estabelece que a empresa deve manter local específico para que a empregada possa vigiar e assistir seus filhos, sendo que, também por expressa disposição legal, esta obrigação pode ser cumprida por intermédio de creches públicas ou particulares. Outrossim, a Portaria MT nº. 3.296/86 prevê que a empresa pode cumprir a exigência prevista no art. 389, §1º, da CLT, mediante o denominado “reembolso creche”.

Em cumprimento às disposições legais e constitucionais acima referidas, Wladimir Novaes Martinez¹⁴⁵ leciona que: *“podem ser concedidos vários tipos de auxílio-creche, segundo a modalidade adotada: 1) creche na empresa – o empregador mantém instalações adequadas aos cuidados da criança, contratando, sponte própria, pessoal para isso necessário; 2) creche conveniada – utilizando-se de seu espaço ou não, ajusta com terceiros o oferecimento deste serviço; 3) creche reembolso – a empresa reembolsa a importância despendida pelo empregado(a), conforme a Portaria MT nº. 3.296/86; 4) pagamento direto do valor ao empregado(a), sem necessidade de comprovação”*.

Tendo em vista o direito constitucional à assistência gratuita dos filhos até os cinco anos de idade, entende-se que os valores despendidos pela empresa para atender a este desiderato, incluídos os montantes entregues a seus funcionários em face de despesas efetivamente incorridas a tal título, não se revestem de natureza remuneratória.

De fato, as importâncias gastas pela empresa com creche, seja em seu próprio estabelecimento, seja em estabelecimento alheio (creche conveniada), não

¹⁴⁵ MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 414.

visam retribuir (remunerar) o empregado com filho até cinco anos de idade, mas apenas cumprir uma obrigação constitucional.

Nos casos em que o empregador reembolsa o empregado pelas despesas efetuadas por este, por ter colocado seu filho, de até cinco anos de idade, em uma creche particular, também não se vislumbra a natureza remuneratória desta verba, vez que apenas visa reembolsar as despesas incorridas pelo empregado que devem ser, em face da Constituição Federal, suportadas por seu empregador.¹⁴⁶

Já, nos casos em que o empregador efetua o pagamento do auxílio-creche diretamente ao seu empregado, sem exigir a comprovação dos gastos incorridos, não há como se aferir que o montante pago a título de auxílio-creche realmente se refere à obrigação constitucional acima mencionada. Ademais, como este procedimento adotado pela empresa não causa qualquer dano ao empregado, e que tal gasto não se insere normalmente no exercício do trabalho (“para o trabalho”¹⁴⁷), entende-se que a natureza do referido pagamento será remuneratória e, portanto, sujeitar-se-á à incidência das contribuições previdenciárias^{148,149}.

¹⁴⁶ Nos casos em que o empregado deixa seu filho em creche pública, não há, evidentemente, que se cogitar de reembolso.

¹⁴⁷ Os gastos “para o trabalho” são aqueles que o empregado tem que normalmente incorrer para o exercício regular de sua atividade laboral (ex.: despesa com combustível de repositores de produtos em supermercado), sendo que, nestes casos, o ressarcimento destas despesas não se encontra no campo de incidência das contribuições previdenciárias. No tocante ao auxílio-creche, não se vislumbra ressarcimento de despesas “para o trabalho”, vez que os valores despendidos pelo empregado, com creche para seus filhos, não são incorridos no exercício da atividade laboral. Reforce-se que a Constituição Federal alberga o auxílio-creche como dever do empregador apenas até os cinco anos de idade da criança.

¹⁴⁸ Wladimir Novaes Martinez, no mesmo sentido, aduz que: “*Somente o último valor (pagamento direito do valor ao empregado(a), sem necessidade de comprovação), na ausência de demonstração do gasto, pode integrar o salário-de-contribuição*” (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 415).

¹⁴⁹ A Súmula STJ nº. 310 (*O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição*) parece, em princípio, destoar do exposto em nosso estudo, vez que não faz menção à necessária comprovação das despesas incorridas a este título pelo empregado. No entanto, o teor dos arestos que embasaram a edição desta súmula (EResp nº. 413.322, REsp nº. 228.815 e REsp nº. 365.984) indica o

Ressalte-se, por relevância, que, desde a edição da Lei nº. 9.528, de 10 de dezembro de 1997¹⁵⁰, a legislação previdenciária prescreve que não integra o salário-de-contribuição o reembolso-creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas.

Entende-se que o dispositivo legal acima citado é irrelevante para fins do reembolso-creche, pago aos empregados que comprovam despesas a este título com seus filhos de até cinco anos de idade, vez que tais importâncias devem ser suportadas efetivamente pelo empregador, nos termos expostos na Constituição Federal. Assim, tais dispêndios já se encontravam afastados da base constitucional de incidência das contribuições previdenciárias.

necessário ressarcimento de despesas incorridas a este título, citando-se os seguintes excertos destas decisões:

REsp nº. 413322: “O denominado “auxílio-creche” constitui, na verdade, indenização pelo fato de a empresa não manter creche em seu estabelecimento. **Como ressarcimento, não integra ao salário-contribuição, para efeito de incidência da contribuição social.**” (g.n.), disponível on line in www.stj.jus.br.

REsp nº. 228815: “Ora, **o auxílio creche / babá constitui reembolso de despesa feita pela empregada em benefício da empresa** que, valendo-se da prerrogativa de não constituir local apropriado para abrigar os filhos daquela durante o período de amamentação, prefere reembolsá-la desta despesa para mantê-la a seus serviços” (g.n.), disponível on line in www.stj.jus.br.

REsp nº. 365.984: “ 1. **O reembolso de despesas com creche, chamado de auxílio creche, não é salário utilidade, auferido por liberalidade patronal.** 2. É um direito do empregado e um dever do patrão a manutenção de creche ou a terceirização do serviço (art. 389, § 1º, da CLT). (...) 4. Em se tratando de direito, funciona o auxílio-creche como indenização, não integrando o salário-de-contribuição para a Previdência.” (g.n.), disponível on line in www.stj.jus.br.

Deste modo, entende-se que a interpretação da Súmula STJ nº. 310 permite concluir que o pagamento de auxílio-creche restará afastado da tributação previdenciária apenas se tiver por objeto o ressarcimento de despesas incorridas pelo empregado a título de creche.

¹⁵⁰ A Lei nº. 9.528/97 inseriu a aliena “s” no §9º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91, com a seguinte redação: “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas.”

Não obstante, tal diploma legal torna-se relevante para definirmos a tributação do reembolso-creche pago aos empregados que comprovem despesas com creche de filhos ou dependentes com seis anos de idade, a partir da Emenda Constitucional nº. 53, publicada em 20 de dezembro de 2006¹⁵¹. Neste caso, como o reembolso de tal verba não guarda sede constitucional, e sequer pode ser considerado como um dispêndio “para o trabalho”, é imperioso o reconhecimento do seu caráter remuneratório¹⁵². Observe-se entretanto, que em decorrência de haver norma isentiva sobre tal verba (art. 28, §9º, aliena “s”, da Lei nº. 8.212/91), a empresa não terá que efetuar o pagamento de contribuição previdenciária sobre o denominado “reembolso creche” pago a empregado que comprove o efetivo desembolso de verbas a este título com filho ou dependente de seis anos de idade, apenas a partir da entrada em vigor da Lei nº. 9.528/97.

2.5. AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O instituto jurídico do aviso prévio encontra sede constitucional (art. 7º, XXI). Já, em nível legal, encontra-se regulado no artigo 487 da CLT.

A natureza jurídica do aviso prévio é multifacetária, conforme preleciona Maurício Godinho, *“aviso prévio, no Direito do Trabalho, é instituto de natureza multidimensional, que cumpre as funções de declarar à parte contratual adversa a vontade unilateral de um dos sujeitos contratuais no sentido de romper, sem justa*

¹⁵¹ Neste sentido, Ivan Kertzman aduz que: *“Recentemente, a Emenda Constitucional 53/2007 promoveu uma alteração no texto do inciso XXV, do artigo 7º, da Constituição Federal, reduzindo o direito dos trabalhadores à assistência gratuita aos filhos e dependentes em creches e pré-escolas da idade de até 6 anos para até 5 anos. Note-se, todavia, que **tal redução não afeta em nada a isenção concedida pela legislação previdenciária, que continua válida para creche de filhos de empregados até 6 anos. A norma previdenciária é mais benéfica para o contribuinte, não tendo que se falar em revogação.**”* (g.n.) (KERTZMAN, Ivan. *Curso Prático de Direito Previdenciário*. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 125).

¹⁵² Entende-se que a habitualidade do pagamento em comento restaria evidente, pois o empregado tem direito a recebê-la pelo período de seis anos!

causa, o pacto, fixando, ainda, prazo tipificado para a respectiva extinção, com o correspondente pagamento do período do aviso”.¹⁵³

No tocante ao denominado “aviso prévio indenizado” (CLT, art. 487, §1º), a doutrina majoritária reconhece que sua natureza jurídica é indenizatória.^{154,155} De fato, em decorrência de se reconhecer que nossa Carta Política garante o direito ao trabalho (arts. 1º, inciso IV e 7º, inciso I), entende-se que a ruptura abrupta do “direito de trabalhar” causa dano moral ao trabalhador. Logo, o aviso prévio regulado no art. 487, §1º, da CLT, possui natureza jurídica indenizatória e, assim, encontra-se afastado do campo de incidência das contribuições previdenciárias¹⁵⁶.

Não se descarta de que o período relativo ao aviso prévio indenizado será regularmente computado para fins de aposentadoria por tempo de contribuição, até que seja editada a lei mencionada no art. 4º da Emenda Constitucional nº. 20/98. Contudo, conforme já explicitamos em relação à verba denominada “salário-

¹⁵³ DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 1.162-1.163.

¹⁵⁴ Dentre os diversos doutrinadores que defendem a natureza indenizatória do aviso prévio previsto no art. 487, §1º, da CLT, citamos:

Alice Monteiro de Barros: “O aviso prévio poderá ser trabalhado ou pago em dinheiro o período correspondente. Na primeira hipótese terá a natureza jurídica de salário e na segunda terá a natureza indenizatória” (BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 4ª ed. rev. e ampl. São Paulo: LTR, 2008, p. 946).

Maurício Godinho: “O pagamento do aviso prévio prestado em trabalho tem natureza nitidamente salarial (...). Contudo, não se tratando de pré-aviso laborado, mas somente indenizado, não como insistir-se em sal natureza salarial. **A parcela deixou de ser adimplida por meio de labor, não recebendo a contraprestação inerente a este, o salário. Neste caso, sua natureza indenizatória inequivocamente desponta, uma vez que se trata de parcela trabalhista não adimplida mediante a equação trabalho / salário**” (g.n.) (DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 1.163).

¹⁵⁵ Vólia, em sentido contrário, entende que: “A natureza jurídica do aviso prévio indenizado deveria ser indenizatória por questões óbvias. Todavia, a lei entendeu de forma diversa, pois determinou o pagamento do “salário” durante o período e a integração deste no cômputo do tempo de serviço. Portanto, quando não for trabalhado, considera-se interrompido o contrato até o termo final do aviso prévio” (CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008, p. 1046).

¹⁵⁶ Wladimir Novaes Martinez assim se manifesta quanto à: “Ausente da enorme lista, comporta interpretação e será preciso recorrer ao caput, onde o aviso prévio indenizado não tem abrigo. Quer dizer, embora não faça parte do §9º (relação de valores não integrantes do salário-de-contribuição)

maternidade”, tal situação não é suficiente para fundar, nos termos expostos nos art. 195, inciso I, alínea “a” e 201, §11, ambos da Carta Política, em caráter reflexo, a tributação sobre o aviso prévio indenizado¹⁵⁷.

2.6. VALE-TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO

Os valores pagos pela empresa aos seus empregados para custear as despesas dos mesmos com locomoção (ida e volta do local de trabalho e despesas de locomoção em serviço) encontram-se imediatamente vinculados com o desempenho da atividade laboral.

De fato, tanto as despesas suportadas pelos empregados com o deslocamento de sua residência para o trabalho e vice-versa, quanto os gastos com locomoção despendidos no efetivo exercício da atividade laboral, são verdadeiras despesas “para o trabalho”.

Na realidade, em ambas hipóteses, o empregado somente realiza tais dispêndios para que possa efetivamente cumprir com suas obrigações trabalhistas. Neste ponto, rompido o vínculo laboral, o agora “ex-empregado” não suportará mais as despesas com deslocamento ao antigo local de trabalho.

Assim, entende-se que a rubrica em análise possui natureza jurídica de ressarcimento de despesas “para o trabalho”¹⁵⁸, restando afastada da base

necessariamente não está sujeito à exação securitária” (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 380).

¹⁵⁷ Zambitte, em sentido contrário ao exposto no texto, leciona que: *“Melhor caminho trilhou a Instrução Normativa SRP nº. 3/05, que na redação atual considera o aviso prévio indenizado como componente do salário-de-contribuição, em razão da nova redação do art. 72 da mesma IN. É procedimento correto, pois se a CLT prevê que o mesmo seja considerado como tempo de trabalho, é consectário natural a sua integração ao salário-de-contribuição. Esta conclusão até privilegia o trabalhador, já que, na antiga concepção, sempre que houvesse uma rescisão de contrato com aviso prévio indenizado perderia um mês de contribuição”* (IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 289).

¹⁵⁸ A Ministra CARMEM LÚCIA, no julgamento do RE nº. 478.410 (disponível on line in www.stf.jus.br), assim se manifestou quanto à ausência do caráter remuneratório do vale-transporte em dinheiro: *“Trata-se de uma situação em que não se tem um ganho. A lei diz o ganho, mas aqui não é um ganho*

constitucional e legal de incidência das contribuições previdenciárias. Frise-se, neste ponto, que o caráter ressarcitório condiciona-se à efetiva ocorrência da despesa com locomoção, ou seja, a empresa deve solicitar de seu empregado que comprove o efetivo dispêndio a este título.

Ressalte-se, por relevância, que a natureza jurídica da verba em análise não pode se transmutar em face das diversas modalidades de seu pagamento¹⁵⁹. Neste ponto, citamos relevante excerto do voto do Ministro EROS GRAU, no RE nº 478.410:

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

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

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

32. **Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.** *Pois é certo que, a admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.” (g.n.)*

e, sim, um valor para que o empregado possa ter o transporte”. Também exaltando o caráter não salarial do vale-transporte pago em pecúnia, o Ministro AYRES BRITO asseverou, no mesmo julgamento, que: “O vale-transporte tem natureza indenizatória, tanto que não se converte em benefício ao trabalhador por ocasião de sua aposentadoria, nem em pensão pós morte para seus dependentes”. No mesmo sentido, CELSO DE MELLO, ainda neste julgamento, apontou que: “a parcela satisfeita em pecúnia não é de natureza remuneratória e portanto não integra o salário e nem a base de cálculo da contribuição previdenciária”. Frise-se, neste ponto, que o conceito de indenização adotado pelos Ministros AYRES BRITO e CELSO DE MELLO é amplo, englobando o ressarcimento de despesas.

¹⁵⁹ Neste sentido, CEZAR PELUSO asseverou, no julgamento do mesmo RE nº. 478.410, que: “a lei quer evitar exatamente a fraude (tributária) por dissimulação”, mas isso “não autoriza a decidir-se que o instituto tenha mudado de natureza e, portanto, não justifica que cobre tributo. No caso, seria cobrar tributo sem lei que o defina e que o autorize”.

Deste modo, quando a legislação previdenciária indica que não integram o salário-de-contribuição os valores pagos pela empresa a seus funcionários a título de vale-transporte, há apenas o reforço de que tal verba não se sujeita à exação previdenciária. Contudo, não se entende correto concluir que, pelo simples fato do denominado “vale-transporte pago em dinheiro” não se encontrar expressamente arrolado no art. 28, §9º, da Lei nº. 8.212/91, tal verba encontrar-se-ia inserida no âmbito de incidência das contribuições previdenciárias¹⁶⁰.

Destarte, tanto o vale-transporte como o ressarcimento em pecúnia, antecipado ou posterior, de despesas com locomoção, incluída a ida e a volta para o trabalho, encontram-se afastados do campo de incidência previdenciária¹⁶¹.

2.7. ALIMENTAÇÃO PAGA EM DINHEIRO

A verba despendida pela empresa a título de alimentação dos seus empregados certamente não tem natureza indenizatória, vez que esta conduta não causa qualquer prejuízo (na realidade, os obreiros são beneficiados com este dispêndio). Ademais, também não se entende escorreito conceituar a referida verba como ressarcimento de despesas “para o trabalho”, pois os valores gastos com alimentação não se relacionam direta e necessariamente com a execução do vínculo laboral.

¹⁶⁰ Tendo em vista que o ressarcimento das despesas em tela resta afastado da base constitucional e legal de incidência das contribuições previdenciárias, vez que não visa remunerar o empregado, entende-se inócuo o disposto no art. 5º do Decreto nº. 95.247/87, para a tributação previdenciária. Ressalte-se que CEZAR PELUSO expressa mesmo entendimento ao asseverar, no julgamento do RE nº. 478.410, que “o descumprimento da norma (não pagar em dinheiro) não descaracteriza a natureza do vale para efeito de incidência de tributo”.

¹⁶¹ Ressalte-se que a doutrina majoritária entende que o vale-transporte pago em dinheiro deve ser computado na apuração da remuneração do empregado (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 388 e KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 106-110).

Neste ponto, é importante confrontarmos o “vale-transporte pago em dinheiro” com a percepção, pelo empregado, de valores a título de alimentação. No tocante às despesas com locomoção para o trabalho (ida e volta do local de trabalho e despesas de locomoção em serviço), entende-se evidente que tais importâncias apenas são despendidas pelo empregado em função da existência do vínculo laboral. Já as despesas com alimentação realizadas pelo obreiro não podem ser imediata e diretamente imputadas ao cumprimento do contrato de trabalho, pois, ainda que inexistente o vínculo trabalhista, esta pessoa física necessitaria de alimentação¹⁶².

Destarte, entende-se que os valores despendidos pela empresa a título de alimentação de seus empregados, tanto “*in natura*” quanto em pecúnia^{163,164}, têm

¹⁶² Não se descarta do fato de que a pessoa poderia realizar sua refeição na própria residência, com custo provavelmente mais módico, mas o fato da despesa a este título também ser necessária na ausência do pacto laboral nos faz entender que sua origem não se vincula estritamente ao cumprimento do contrato de trabalho.

¹⁶³ Não se concorda com o díscremen utilizado pelos Tribunais para diferenciar a tributação da verba em comento, qual seja: alimentação fornecida “*in natura*” não teria natureza salarial, vez que a falta de inscrição no PAT seria mero requisito formal; vale-alimentação (incluída a alimentação “fornecida” em pecúnia) somente teria caráter não salarial se a empresa estiver inscrita no PAT. Entende-se, conforme já exposto no subitem referente ao vale-transporte, que a forma como é efetuado o pagamento de determinada verba não pode ser adotada como a característica determinante para a delimitação da tributação. Ademais, se a ideia dos Tribunais, ao adotar o referido critério, residiu em impedir o pagamento do auxílio-alimentação em pecúnia como salário dissimulado, talvez fosse mais adequado interpretar que a razoabilidade do valor do dispêndio é que seria determinante para a definição de sua natureza jurídica.

¹⁶⁴ Também não se concorda com a interpretação veiculada no julgamento da Apelação Cível nº. 2001.71.05.005256-9 (a natureza salarial dos valores percebidos a título de alimentação resta afastada se houver qualquer desconto a tal título no valor da remuneração do empregado), disponível on line *in* www.trf4.jus.br. Na realidade, se o empregado custear uma parcela deste benefício, a única consequência é a redução do valor da utilidade concedida pela empresa. Kertzman e Cyrino, neste sentido, apontam que: “*Há o mito difundido nos setores de pessoal das empresas de que, para não ser considerado salário-de-contribuição, deve ser descontado da remuneração um valor, mesmo que simbólico, a título de alimentação. É como se o desconto de uma parcela muitas vezes insignificante tivesse o poder de transformar a natureza jurídica da concessão de uma verba bastante custosa. Obviamente esta interpretação não passa de um mito irracional, já que, mesmo sem qualquer valor descontado, não há incidência de contribuição previdenciária sobre a alimentação fornecida de acordo com as regras do PAT*” (g.n.) (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 105).

verdadeira natureza remuneratória¹⁶⁵. Logo, tais importâncias se encontram no campo de incidência das contribuições previdenciárias¹⁶⁶.

Contudo, nem todas as verbas mencionadas no parágrafo precedente ensejam o recolhimento do tributo em análise, vez que a alínea “c” do §9º, do art. 28, da Lei nº. 8.212/91, determina que:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

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

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;”

A norma legal acima relembra instituiu verdadeira isenção, que deve ser interpretada nos termos do disposto no art. 111, inciso II, do CTN (interpretação literal – restritiva)^{167,168}. Assim, entende-se que apenas as empresas inscritas no PAT e que cumpram o referido programa podem gozar da isenção em foco.

¹⁶⁵ Nos casos de valores despendidos pelo empregado, em viagem, com alimentação, há algumas decisões judiciais que reconhecem a ausência da incidência previdenciária sobre o reembolso destas despesas, se comprovados tais gastos (AC 2003.72.00.007954-2, disponível on line *in www.trf4.jus.br*). Em nossa opinião, conforme já afirmado no texto, a necessidade de alimentação persiste em qualquer circunstância, inclusive na inexistência do vínculo laboral. Assim, como estes gastos não poderiam ser caracterizados como “para o trabalho”, restaria evidenciada sua natureza remuneratória. Por oportuno, ressalte-se que há isenção para a alimentação fornecida pela empresa a empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento, e para as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal (art. 28, §9º, alíneas “h” e “m”, da Lei nº. 8.212/91).

¹⁶⁶ Na doutrina pátria, prevalece a ideia de que o valor da alimentação paga em pecúnia integra a base de incidência das contribuições previdenciárias, citando-se, a título ilustrativo, o seguinte excerto de Wladimir Novaes Martinez *“A não ser nos moldes do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, todas as refeições, cedidas gratuitamente, integram o salário-de-contribuição”* (MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 373).

¹⁶⁷ Não nos olvidamos da impropriedade de uma interpretação literal de signos linguísticos, que são, por sua natureza, equívocos. Assim, concordamos com Ricardo Lobo Torres ao afirmar que *“O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto. (...) Depende, por isso mesmo, das próprias concepções da linguística acerca da adequação entre pensamento e linguagem”* (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197). No entanto, ainda prevalece, na jurisprudência pátria, a interpretação restritiva das hipóteses legais de

3 - POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL AOS JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS DO CARF.

Um ponto importante a ser abordado no presente trabalho refere-se à possibilidade de aplicação da proposta de interpretação constitucional da Lei nº 8.212/91 aos julgamentos administrativos proferidos pelo CARF.

Não nos olvidamos do fato de que é assaz controversa a discussão acerca da possibilidade dos Tribunais Administrativos afastarem a aplicação de normas legais e atos normativos por razões de inconstitucionalidade¹⁶⁹. No entanto, não

isenção. Assim, no âmbito do presente trabalho, adotamos esta interpretação para delimitar as normas isentivas previdenciárias.

¹⁶⁸ Neste ponto, discordamos de Kertzman e Cyrino ao afirmarem que: “Entendemos, todavia, ser desproporcional a integração da alimentação ao salário-de-contribuição, pelo simples descumprimento formal de inscrição no PAT, sem que seja comprovado o descumprimento dos aspectos materiais da norma. O que interessa, em verdade, é verificar se a empresa atende ou não as exigências materiais da regulamentação do PAT” (KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 102). Na realidade, como se entende que a interpretação de normas isentivas deve nortear-se pelo disposto no art. 111, II, do CTN (**interpretação restritiva**), não seria possível flexibilizar o rigor do dispositivo legal isentivo que exigiu a inscrição no PAT.

¹⁶⁹ Luis Roberto Barroso leciona que: “Mas a interpretação da Constituição, ou antes, a observância da Constituição, não é evidentemente monopólio do Poder Judiciário. Também o Executivo tem o poder, e, mais ainda, o dever de impedir que ela seja violada, e deverá abster-se da prática de qualquer ato que importe em desrespeito à Lei Maior. Este entendimento tem a chancela quase absoluta da melhor doutrina, bem como tem sido reiteradamente acolhido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal” (BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p.46). No mesmo sentido, Eduardo Domingos Bottallo aduz: “Acho absurdo que se diga que um Conselho de Contribuintes ou um Tribunal de Impostos e Taxas pode julgar o ato de autoridade administrativa desconforme com a portaria, a portaria desconforme com a ordem de serviço, a ordem de serviço desconforme com o regulamento, mas não pode dizer que o regulamento está contra a lei, e, o que é pior, não pode dizer que a lei está contra a Constituição” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: RT, 1977). Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado considera que a Constituição Federal não alberga a competência da autoridade administrativa para recusar a aplicação de lei inconstitucional: “a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se a lei é inconstitucional. A competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no desempenho da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha a ser considerada inconstitucional, em um caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, levadas ao princípio da isonomia. Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade das leis.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: RT, 2002 - Pesquisas Tributárias Nova Serie n. 5 – XXIII – Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária).

pretendemos tecer considerações sobre o nosso posicionamento em relação ao tema, mesmo porque a Súmula nº 02 do CARF determina que: “**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária**”.

Assim, pretendemos diferenciar a interpretação constitucional das normas tributárias do pronunciamento de inconstitucionalidade das mesmas. Outrossim, não objetivamos propor a possibilidade de afastar normas tributárias que se encontrem positivadas no ordenamento jurídico, mesmo porque tal situação é vedada pelo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009^{170,171}.

Dessarte, a interpretação constitucional das leis e atos normativos não visa negar-lhes vigência, mas sim conformá-los à estrutura piramidal do ordenamento

¹⁷⁰ “Artigo 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

¹⁷¹ Nesse sentido, a crítica de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López: “Assim, a limitação da competência do Conselho para apreciar alegações de inconstitucionalidade está firmada no âmbito administrativo, mas as inúmeras questões tributárias que, sob esse argumento, deixam de ser solucionadas pelos órgãos de julgamento administrativo têm prejudicado a atuação mais eficaz do Tribunal Administrativo. No paradigma democrático, a solução desse aparente conflito entre o direito fundamental à ampla defesa previsto no artigo 5º, inciso LV, e a reserva da função do controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário (inc. XXXV) só podem resultar de um balanceamento dos princípios envolvidos na sistemática tributário-constitucional. Portanto, a delimitação ao exercício do direito de defesa do contribuinte no processo administrativo, nas esteira dos ensinamentos de Dworkin, deve ser alcançada por uma interpretação constitucional que se oriente pelo sopesamento de princípios. Justifica-se, portanto, estabelecer critérios mais precisos para a aplicação do Direito Constitucional pelos órgãos administrativos de julgamento na função do controle da legalidade. Nesse sentido, **seria necessária a criação de procedimentos legais que assegurem a solução de litígios que versem sobre a constitucionalidade das leis e atos normativos, visando assegurar a ampla defesa aos contribuintes sem, contudo, ofender a segurança jurídica.**” (g.n.) (NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Martinez. **Processo Administrativo Federal Comentado**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 51-52).

jurídico, visto que é na Constituição Federal que encontramos a delimitação da competência tributária, devendo, portanto, a legislação (leis e atos normativos) observar os limites impostos pelo diploma superior.^{172,173,174}

Assemelha-se o entendimento ora apresentado à interpretação conforme a Constituição realizada pelo STF em Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade – ADIN ou em Ações Declaratórias de Constitucionalidade – ADCON¹⁷⁵.

Assim sendo, da mesma forma que ocorre nos julgamentos do STF, não pode o aplicador da norma pretender transformar-se em legislador positivo, pretendendo construir interpretação totalmente contrária a que deflui da norma¹⁷⁶.

Outrossim, não nos olvidamos do fato de que a interpretação do direito envolve uma realidade complexa, decorrente do fato de se tratar de um objeto cultural, o qual exige um método de conhecimento adequado, diferenciado do aplicável às ciências naturais.

¹⁷² Nas palavras de Luis Roberto Barroso: “(a superioridade hierárquica) é a nota mais essencial do processo de interpretação constitucional. É ela que confere à Lei Maior o caráter paradigmático e subordinante de todo o ordenamento, de forma tal que nenhum ato jurídico possa subsistir validamente no âmbito do estado se contravir seu sentido” (BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 84).

¹⁷³ Vittorio Cassone leciona: “Não se pode, portanto, interpretar a Constituição pela Lei, mas a Lei que deve ser confrontada com a Constituição. Isso porque a Constituição se interpreta por si mesma, em seu sentido maior, embora possa servir-se de conceitos infraconstitucionais.” (CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática** – Atlas, São Paulo, 2004, p.179).

¹⁷⁴ “Princípio da Interpretação Conforme a Constituição. Recomenda que o exegeta escolha, dentre as diversas opções de interpretação de uma norma infraconstitucional, a que estiver em harmonia com a Constituição”. (CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008, p. 114).

¹⁷⁵ Não se descarta do fato que a interpretação conforme a Constituição é um tipo de técnica de controle de constitucionalidade e não uma simples regra de interpretação hermenêutica. No entanto, queremos ressaltar que deve o intérprete, dentre as várias possíveis interpretações da norma, aplicar aquela que se amolda de forma mais perfeita à Constituição Federal.

Outro ponto que torna a interpretação do direito assaz tormentosa decorre do fato de ser o direito um fenômeno linguístico e, assim sendo, toda a complexidade presente na linguagem escrita (palavras equívocas, conceitos indeterminados etc.) ecoa na análise dos textos normativos¹⁷⁷.

Destarte, a interpretação das normas jurídicas convive com esta realidade complexa de multiplicidade de sentidos, bem como com a influência de fatores culturais, sociais, históricos, entre outros^{178,179,180}.

No que concerne ao objeto específico do presente trabalho, a interpretação proposta parte do texto constitucional, que delimita a competência tributária da União

¹⁷⁶ No caso do presente trabalho, por exemplo, não se poderia pretender construir uma interpretação no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores de salário-maternidade, tendo em vista o sentido unívoco da norma que prevê a tributação de tal verba.

¹⁷⁷ No direito tributário brasileiro, o professor Paulo de Barros Carvalho considera que o direito deve ser interpretado como fenômeno lingüístico, propondo que a interpretação seja dividida em quatro planos, que devem ser percorridos de forma separada pelo intérprete: a) o plano das formulações literais (plano dos significantes, que se relaciona ao suporte físico da linguagem); b) o plano das significações dos enunciados prescritivos (refere-se ao conteúdo dos textos legais); c) o plano das significações normativas, como unidades de sentidos (juízos hipotéticos completos); e d) plano das relações de subordinação e coordenação das normas jurídicas. Nesse sentido, a interpretação jurídica deveria observar os três planos da linguagem: sintático, semântico e pragmático (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 57-76).

¹⁷⁸ Sobre a complexidade da interpretação do Direito Tributário, Vittorio Cassone leciona: “A interpretação do Direito Tributário é assaz complexa. Complexidade que advém pela existência de uma série de princípios (CF), normas gerais (LC) e norma ordinárias (LO), cada um com seus próprios efeitos, e que, por isso mesmo, devem ser sopesados, para poder extrair, da norma objeto de interpretação, seu exato conteúdo, sentido e alcance. Soma-se, à multiplicidade de atos normativos primários (os que inovam a ordem jurídica), a infinidade de normas secundárias (decretos e demais atos normativos infralegais), formando um conjunto de normas legais a desafiar, diuturnamente, a argúcia do intérprete.” (CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática** – Atlas, São Paulo, 2004, p.169).

¹⁷⁹ Ademais, é importante lembrar que a interpretação, além de um ato de conhecimento, é também um ato de vontade e, portanto, torna-se de extrema relevância a função do intérprete, o qual irá **construir** o sentido da norma, e não apenas extrair o seu significado.

¹⁸⁰ “Quem interpreta o direito tributário? Interpretam-no todos aqueles que o aplicam, eis que não se separam a interpretação e a aplicação da norma tributária, como já deixou clara a hermenêutica capitaneada por Gadamer. Interpretam-no, pois, o Legislativo, o Judiciário, a Administração, os advogados, os contadores, os planejadores fiscais, os lobbistas e os contribuintes. Não existe um

em relação às contribuições ora em exame. Assim, conforme já exposto alhures, dispõe o artigo 195, inciso I, alínea “a”, c/c §11 do artigo 201, ambos da CF, que as contribuições sociais previdenciárias incidirão sobre a “folha de salários” e “demais rendimentos do trabalho”, bem como sobre “ganhos habituais do empregado”, definições estas cujo conteúdo deve ser construído **a partir do Direito do Trabalho**, nos termos do artigo 110 do CTN, que prescreve^{181,182}:

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

Partindo, portanto, da interpretação referida, consideramos possível, em princípio¹⁸³, que nossas conclusões, acerca da não incidência de contribuições

numerus clausus de intérpretes do direito tributário”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.61).

¹⁸¹ “Trata-se de limitação imposta ao legislador, que não poderá ampliar demasiadamente as definições de direito privado, a fim de determinar a incidência tributária. Em que pese ser uma regra dirigida ao legislador, indiretamente também se presta o artigo 110 do Código Tributário Nacional para limitar a atividade do julgador. Não poderão os juízes consentir com o alargamento indevido de uma dada definição, instituto ou conceito de direito privado, sob pena de ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional e, igualmente, ao sentido usual das expressões na comunidade lingüística à qual a norma se dirige.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 88).

¹⁸² Destacamos que, no campo da linguagem pragmática, revela-se fundamental observar como os utentes da linguagem interpretam as expressões lingüísticas presentes no plano sintático, de forma a conferir-lhes os conteúdos semânticos. Nas palavras de Tathiane dos Santos Piscitelli “*Portanto, de forma geral, afirma-se que o julgador, ao realizar a interpretação das normas jurídicas, está limitado ao uso habitual das expressões normativas utilizadas naquela comunidade lingüística específica*” - (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 89).

¹⁸³ Ressalte-se que se houver qualquer ato de conteúdo vinculante ao CARF em sentido contrário às conclusões ora apresentadas, não poderão os julgadores deste Conselho se furtarem a cumpri-lo.

sociais previdenciárias sobre as verbas a seguir listadas, possam ser utilizadas pelos conselheiros do CARF. Vejamos:

a) **Valores pagos relativos aos quinze primeiros dias de afastamento do empregado em razão de doença que o incapacite para o trabalho:** trata-se de verba com natureza de benefício previdenciário e, portanto, não se encontra dentro do campo constitucional de tributação. Considerando que inexistente qualquer dispositivo legal ou regulamentar que determine a incidência neste caso, é possível que os conselheiros do CARF interpretem que tais valores não compõem o salário-de-contribuição dos empregados por não possuírem natureza remuneratória¹⁸⁴.

b) **Aviso prévio indenizado:** conforme exposto no decorrer do trabalho, tal verba tem caráter indenizatório, em vista da violação ao patrimônio moral do empregado que fica impedido de trabalhar. Portanto os valores pagos a este título não se encontram na moldura constitucional da tributação pelas contribuições sociais previdenciárias.

Ademais, assim como a verba anteriormente analisada, não há previsão legal ou regulamentar de incidência de contribuições previdenciária sobre o aviso prévio indenizado e, portanto, é possível a consideração de intributabilidade em âmbito administrativo dos valores pagos a este título.

c) **Auxílio/Reembolso-Creche:** é conquista social, sem caráter remuneratório, nos termos previstos na Constituição Federal, que garante ao trabalhador a assistência gratuita aos seus filhos e dependentes até a idade pré-escolar de cinco anos.

¹⁸⁴ Reportamo-nos à nossa conclusão acerca do rol de exclusões previsto na Lei nº 8.212/91 não ser exaustivo.

Ressalte-se que o reembolso decorre da disposição constitucional que determina que o ônus da assistência com os filhos e dependentes do empregado deve caber ao empregador, quando o Estado não a oferecer.

Sendo assim, não seria necessária a previsão expressa em lei para a exclusão da tributação desta verba pelas contribuições sociais previdenciárias, tendo em vista que não há suporte constitucional para a incidência dessa exação sobre valores decorrentes de reembolso de despesas que devem, por disposição constitucional, ser suportadas pelo empregador.¹⁸⁵ Destarte, independentemente do período em que houve o pagamento de valores a título de auxílio-creche, para filhos ou dependentes com até cinco anos de idade, não deve haver incidência das contribuições previdenciárias, desde que tais valores tenham sido devidamente comprovados.

No entanto, em relação aos valores reembolsados por gastos com filhos e dependentes com seis anos de idade, a partir da Emenda Constitucional nº. 53/2006, a conclusão não pode ser a mesma, visto que a previsão constitucional de assistência gratuita não os abrange. Portanto, por se tratar de reembolso por mera liberalidade do empregador e não serem gastos “para o trabalho”, apenas a lei poderia isentá-los da tributação.

Destarte, para estes valores (reembolso-creche pago após a Emenda Constitucional nº. 53/2006 e referente a filhos com 6 anos de idade) há isenção apenas a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.528/97.

¹⁸⁵ Reportamos-nos à nossa conclusão sobre as verbas previstas no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, que seriam apenas aquelas com caráter remuneratório.

d) **Vale-transporte pago em dinheiro:** verba de caráter ressarcitório, correspondendo a uma despesa do empregado para o exercício do trabalho. Dessarte, conforme já exposto alhures, não se encontra no campo de incidência constitucional das contribuições sociais previdenciárias os valores recebidos “para o trabalho”.

Nesse sentido, a alínea “f” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 não corresponde a uma hipótese de isenção, mas tão somente a um reforço sobre a intributabilidade da verba. Assim, não representando hipótese de isenção não seria necessário observar o disposto no artigo 111 do CTN, que dispõe sobre interpretação literal da legislação¹⁸⁶.

Portanto, entendemos possível que os conselheiros do CARF considerem como não incidente os valores pagos a título de vale-transporte em pecúnia, desde que haja a comprovação das despesas efetuadas.

CONCLUSÃO

No Capítulo 1 do presente trabalho, realizamos a pesquisa jurisprudencial sobre a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre algumas verbas recebidas pelos segurados empregados. Concluimos que existem contradições entre os julgados analisados, sendo possível verificar a inexistência na jurisprudência de um critério seguro para definição dos limites para a incidência da exação em estudo.

¹⁸⁶ “Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...)*
II - outorga de isenção;”

Observamos, ainda, que os julgados não guardam similitude em suas conclusões, mesmo em se tratando de verbas com a mesma natureza jurídica (salário-maternidade e auxílio-doença, por exemplo). Ademais, os critérios de consideração de determinada verba como eventual ou com natureza indenizatória não possuem uma conceituação unívoca pela jurisprudência (alguns julgados consideram o auxílio-creche como verba eventual, e outros consideram que a natureza indenizatória dependeria da forma como foi a mesma concedida – utilidade ou pecúnia).

No Capítulo 2, apresentamos uma proposta de interpretação constitucional da Lei nº 8.212/91, com base tanto na doutrina como na jurisprudência analisada. Concluimos que apenas as verbas de caráter remuneratório poderiam ser objeto de tributação pelas contribuições previdenciárias, estando excluídas da tributação todas as verbas indenizatórias (recomposição do patrimônio material ou moral do trabalhador) e ressarcitórias (importância pagas para o trabalho) recebidas pelo empregado. Destarte, entendemos, nesse sentido, que o rol de exclusões previsto no §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 não é exaustivo.

No Capítulo 3, finalizamos o estudo, apresentamos argumentos para justificar a possibilidade de aplicação pelo CARF da proposta de interpretação constitucional da Lei nº 8.212/91. Concluimos que é possível, nos casos em que não haja lei, decreto ou ato administrativo vinculante determinando a tributação da verba, que os conselheiros do CARF procedam a uma interpretação constitucional das hipóteses de incidência, excluindo da tributação as verbas com natureza indenizatória, ressarcitória ou aquelas recebidas na forma de reembolso de despesas que a Carta Política determina que sejam suportadas pelo empregador (ex.: auxílio-creche pago com fundamento constitucional).

Por fim, concluímos que há na Constituição Federal uma moldura delimitadora da competência tributária, a qual deve o legislador ordinário obedecer. Outrossim, todas as normas hierarquicamente inferiores à Carta Política devem ser interpretadas com base nesta moldura, procedendo-se ao que denominamos de interpretação constitucional das normas.

BIBLIOGRAFIA

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 4ª ed. rev. e ampl. São Paulo: LTR, 2008.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: RT, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008

CASSONE, Vittorio. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5ª ed. São Paulo: Ltr, 2004

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-Contribuição: A base de cálculo previdenciárias das empresas e dos segurados**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2010.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 3ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: RT, 2002 - Pesquisas Tributárias Nova Serie n. 5 – XXIII – Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à Lei Básica da Previdência Social**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Martínez. **Processo Administrativo Federal Comentado**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições: Custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Limites à Interpretação das Normas Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.