



**UNISUL**

**UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA**

**THOMAS EDSON REGIS DE MELO**

**AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO**

Palhoça

2014

**THOMAS EDSON REGIS DE MELO**

**AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Gilmar Cavalieri, Msc.

Palhoça

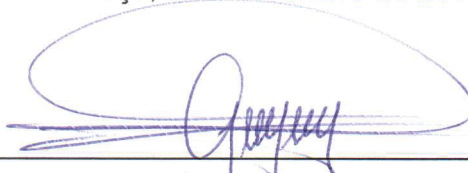
2014

**THOMAS EDSON REGIS DE MELO**

**AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

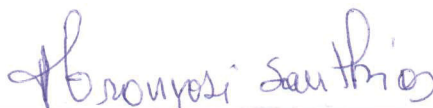
Palhoça, 5 de novembro de 2014



---

Prof. e orientador GILMAR CAVALIERI, MSC.

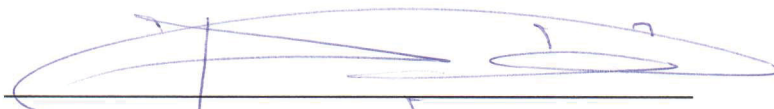
Universidade do Sul de Santa Catarina



---

Prof. TÂNIA MARIA F. SANTHIAS, MSC.

Universidade do Sul de Santa Catarina



---

Prof. DENIS DE SOUZA LUIZ, ESP.

Universidade do Sul de Santa Catarina

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

### **AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palhoça, 05 de novembro de 2014.

---

**THOMAS EDSON REGIS DE MELO**

Dedico a todos aqueles de alguma forma contribuíram  
para que aqui chegasse.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, gostaria de agradecer a quem me apoiou incondicionalmente, conseguindo me aturar durante todo esse processo de formação tanto humano quanto profissional que acredito ser o papel da faculdade, meus familiares, especialmente na figura de meu pai e minha mãe, sem os quais eu realmente não teria chego até aqui. Obrigado..

Como não haveria de ser, não posso esquecer-me daqueles que estiveram junto a mim nesta caminhada, tanto os amigos que fiz durante a vida acadêmica quanto os que eu já conhecia e reforcei os laços de amizade, em especial ao meu amigo Angelo Barcelos, o qual já vem de longa data e que considero membro da minha família, sempre fazendo um verdadeiro papel de irmão. Obrigado.

Do mesmo modo, fica a menção especial ao meu igualmente amigo Anderson Moraes, com quem iniciei esta caminhada acadêmica, e pelos encaços do caminho acabamos nos distanciando, saiba que me orgulho muito de poder tê-lo como inspiração de vida, com seus ideais legítimos e sua gana pela JUSTIÇA social. Obrigado, camarada!

Neste momento se faz necessário, também, menção aos servidores desta instituição, que tanto foram prestativos quando era preciso. Obrigado. Quero aqui deixar meus agradecimentos mais do que especiais a todos aqueles professores do corpo docente da UNISUL com que eu tive o privilégio e a honra de tê-los como mestres nesta academia, em especial ao meu orientador, Gilmar Cavaliere, com quem tive o prazer de assistir suas aulas tão bem ministradas na cadeira de Direito Processual do Trabalho, e tive a honra de poder ser seu orientando nesta monografia, me auxiliando sabiamente. Saiba que seguirei seu exemplo de sabedoria e humildade por toda a minha vida, tanto pessoal, quanto profissional. Meu sincero agradecimento.

Rapidamente, agradecimentos especiais aos professores que marcaram essa minha trajetória, sem diminuir qualquer outro ausente nesta lista, mas aqueles que ficaram marcados de alguma forma, como a forma encorajadora que o professor Flávio Monteiro nos encorajava a mergulhar no estudo da ciência jurídica; As aulas mais do que didáticas e proveitosas que tive com o professor Jefferson Puel, a sabedoria e inteligência com a qual o professor Henrique Baião lecionava para seus

alunos; além da simplicidade e competência do professor Gilmar Cavalieri que levo como inspiração.

Ademais, gostaria do fundo do meu coração de agradecer a todos que de alguma forma contribuíram para eu ter chego até esta etapa, que não é a final, mas que me impulsiona e alçar voos mais longínquos e ter a certeza de que escolhi aquilo que quero para vida toda, e aquilo em que posso ser útil àqueles que necessitam da prestação jurisdicional.

Na verdade, a etapa que se encerra abre novas oportunidades, e delas farei o melhor uso possível, sem me esquecer daqueles que tornaram este caminho tortuoso numa estrada de sonhos a serem alcançados e responsabilidades a serem cumpridas e sem, mais do que nunca, esquecer-me de minha origem.

"A utopia está lá no horizonte. Aproximo-me dois passos, ela se afasta dois passos. Caminho dez passos e o horizonte corre dez passos. Por mais que eu caminhe, jamais alcançarei. Para que serve a utopia? Serve para isso: Para que eu não deixe de caminhar". (EDUARDO GALEANO Apud FERNANDO BIRRI, 1994)



## RESUMO

O trabalho versa sobre a importância da análise das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho, para isso se busca abordar sua natureza jurídica, atrelando elementos das mais variadas legislações e matérias em direito, de modo que se tenha um maior acúmulo de informações para que a referida análise na justiça especializada se dê de maneira plena. De mesma forma, tenta-se elucidar as parcelas que recebem a incidência do tributo, bem como demonstrar o dissenso jurisprudencial instaurado na justiça trabalhista, tanto sobre fato gerador da contribuição, quanto sobre sua atualização. O método de abordagem é o dedutivo e o procedimento é o monográfico, a técnica é a pesquisa bibliográfica, bem como pesquisas baseadas em doutrinas, legislações, jurisprudências, artigos, tanto em meio físico quanto eletrônicos.

**Palavras-chave:** Contribuição Previdenciária, Fato Gerador. Justiça do Trabalho. Atualização. Natureza Jurídica.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU – Advocacia – Geral da União

CF – Constituição Federal

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

CTN – Código Tributário Nacional

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

MP – Medida Provisória

PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador

PCSS – Plano de Custeio da Seguridade Social

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

RSR – Repouso Semanal Remunerado

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRT – Tribunal Regional do Trabalho

TST – Tribunal Superior do Trabalho

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>2 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS</b> .....	<b>14</b>
2.1 DO CARÁTER TRIBUTÁRIO.....	14
2.2 DO CARÁTER ASSISTENCIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .....	19
<b>3 DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO SALÁRIO- DE CONTRIBUIÇÃO E DA COTA EMPREGADOR</b> .....	<b>26</b>
3.1 DA COTA EMPREGADO.....	26
<b>3.1.1 Do salário-de-contribuição – Base de cálculo</b> .....	<b>27</b>
3.1.1.1 DAS VERBAS NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO .....	29
3.1.1.1.1 <i>Abono</i> :.....	32
3.1.1.1.2 <i>Abono Pecuniário</i> .....	33
3.1.1.1.3 <i>Acordo na Justiça do Trabalho</i> .....	33
3.1.1.1.4 <i>Adicionais</i> .....	36
3.1.1.1.5 <i>Ajuda de Custo</i> .....	37
3.1.1.1.6 <i>Alimentação</i> .....	37
3.1.1.1.7 <i>Aviso-Prévio</i> .....	39
3.1.1.1.8 <i>Comissões e porcentagens</i> .....	41
3.1.1.1.9 <i>Décimo terceiro salário</i> .....	42
3.1.1.1.10 <i>Diárias</i> .....	42
3.1.1.1.11 <i>Férias</i> .....	43
3.1.1.1.12 <i>Gorjetas</i> .....	43
3.1.1.1.13 <i>Gratificações</i> .....	44
3.1.1.1.14 <i>Horas extras</i> .....	44
3.1.1.1.15 <i>Quebra de caixa (bancário e comerciário)</i> .....	45
3.1.1.1.16 <i>Repouso semanal remunerado – RSR</i> .....	46
3.1.1.1.17 <i>Salário In Natura</i> .....	46
<b>4 A ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO</b> .....	<b>48</b>
4.1 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS .....	48

4.2 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	51
<b>4.2.1 Do entendimento da União .....</b>	<b>53</b>
<b>4.2.2 Do entendimento da Justiça do Trabalho.....</b>	<b>55</b>
4.3 DO CRITÉRIO DE ATUALIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO.....	59
<b>4.3.1 Dos Juros de mora e da Multa moratória .....</b>	<b>60</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nas entrelinhas das sentenças trabalhistas, além das análises das prerrogativas de direito material que norteiam às lides da seara em comento, figuram as divergências que dão ensejo a esta monografia.

A justiça do trabalho é justiça especializada na prestação jurisdicional do Estado naqueles casos em que se afigurem relação de trabalho. Neste ritmo, o Poder Judiciário tem o dever de recolher as contribuições previdenciárias no âmbito das sentenças condenatórias que proferir, por força constitucional.

Com a mescla de matérias envolvendo a questão da contribuição previdenciária nesta justiça especializada, ocasionou-se o imbróglio que embasa a pesquisa aqui desenvolvida. Importante resta então descobrir o entendimento dos tribunais sobre tal tema, bem como nos argumentos que fundamentem tais decisões.

No segundo capítulo, considera-se a natureza tributária de tais contribuições e, desta feita, analisa-se sobre tal ótica, averiguando as questões de sua natureza, bem como salientando o caráter assistencial das contribuições previdenciárias.

O terceiro capítulo aborda a incidência da contribuição previdenciária no salário do trabalhador e na folha de pagamento do empregador, sob a ótica da base de cálculo e das alíquotas de incidência, não deixando de abordar as parcelas integrantes do salário-de-contribuição.

Através de uma correlação entre as matérias elencadas se tem num primeiro plano a tentativa de trazer ao mundo jurídico às normas legais e diferentes entendimentos sobre elas que possam elucidar a origem das contribuições previdenciárias bem como a justificativa para sua análise nesta justiça especializada.

A divergência tanto doutrinária quanto jurisprudencial pode ser contemplada no direito processual e material, nas questões onde se discutem a incidência de contribuição previdenciária em parcela salarial, e este é o tema do quarto capítulo, em que se esmiúçam as divergências através das correlatas teses e argumentos de cada posicionamento, acerca do fato gerador do tributo, observado no âmbito da justiça do trabalho, bem como possibilidade de acréscimos legais no recolhimento em atraso das contribuições.

O tema é de relevante importância, já que implica diretamente na contribuição do trabalhador que pretende se aposentar futuramente ou usufruir de

possível benefício previdenciário administrado pelo INSS, bem como no montante de recolhimento que a União passa a dispor ou deixar de o fazer em virtude de pagamento em atraso. A matéria previdenciária, tributária e a trabalhista estão em constataste pauta quando o assunto em análise são as recorrentes contribuições. A inexistência de decisões homogêneas merece atenção quanto aos aspectos de tais contribuições, já que é um meio pelo qual se garantem direitos sociais ao trabalhador.

Os levantamentos iniciais apontam que há, no âmbito da justiça do trabalho, discussões infundáveis quando o tema são as contribuições previdenciárias. É assim, pois o tema sofreu recentemente mudanças significativas, das quais a própria jurisprudência ainda não pacificou um entendimento majoritário que não suscitasse insurgências.

O método utilizado para a realização da presente monografia foi o dedutivo, visando angariar conceitos e teses para o deslinde da problemática. O procedimento utilizado foi o monográfico. A natureza da pesquisa realizada é qualitativa. Por sua vez, a técnica utilizada para a pesquisa foi a bibliográfica, histórica e jurisprudencial.

## 2 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

As contribuições previdenciárias surgem com o advento da Constituição Federal de 1988, como forma de custeio da Seguridade Social, abarcando suas das três formas de custeio previsto pela própria constituição, o chamado financiamento tripartite. Desta forma, analisa-se, sob ambos os olhares, tributário e previdenciário, as características que tal espécie de tributo traz, para a formação de um entendimento crítico que possa corroborar com a abordagem jurisprudencial a se ver.

### 2.1 DO CARÁTER TRIBUTÁRIO

As contribuições previdenciárias, enquanto contribuições destinadas ao custeio da previdência social através da concessão de seus benefícios são, sobretudo, de natureza tributária, ou seja, se constituem e se revestem de caráter eminentemente tributário, sendo mais especificamente classificadas como contribuições sociais *lato sensu*, em que pese haja uma ressalva mui bem exposta pelo professor Ivan Kertzman (2012, p. 76):

Concordamos com a natureza tributária da contribuição social, pois entendemos que esta espécie tributária atende a definição de tributo exarada no artigo 3º do CTN e que a Constituição Federal de 1988 a incluiu entre as espécies tributárias. [...] Ressalvamos, no entanto, que existe uma contribuição social que não tem natureza tributária. Falamos da contribuição previdenciária do segurado facultativo.

Neste passo, de acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem-se que não poderá se enquadrar a espécie de segurado facultativo, haja vista não haver a compulsoriedade no bojo da essência da contribuição deste segurado, o qual realiza o recolhimento por livre e espontânea vontade, sem que haja contido neste ato a imperatividade da norma tributária, como se verifica:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.(BRASIL, 1966).

Há que se mencionar que no novo entendimento tributário há a inclusão, por entendimento inclusive do STF, da inclusão das espécies de Contribuições sociais em sentido amplo e Empréstimos compulsórios. Com isso, traz-se o entendimento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 71):

Contribuições Sociais. São aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da Constituição. Dividem-se em três subespécies, a saber: as do art. 149, que são as contribuições de intervenção no domínio econômico, e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as do art. 195, que são as contribuições de seguridade social.

Como tributo, há que se classificar a incidência quanto ao elemento subjetivo, ou seja, delimitar os sujeitos ativos e passivos. Classifica-se a União como sujeito ativo do tributo relativo à contribuição previdenciária, mudança dada pela lei 11.457/2007, de acordo com Marisa Ferreira dos Santos (2011, p. 58):

A Lei n. 11.457, de 16.03.2007, tornou a União o sujeito ativo de todas essas contribuições sociais. A Lei n. 11.457/2007 criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil ("Super - Receita"), órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda (art. 1º), que resultou da união da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária.

No polo passivo da obrigação previdenciária está o devedor, caracterizado pela hipótese trazida pelo artigo 195 da Constituição Federal, inciso I, alínea "a" e inciso II:

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

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

a) 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;

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;(brasil, 1988).

Cabe distinguir, em um primeiro plano, a natureza jurídica das contribuições previdenciárias com enfoque nas suas características de tributo para a previdência social. As contribuições sociais previdenciárias estão previstas no art.



195, inciso I, “a” e II sendo subespécies das contribuições sociais que, por sua vez, é espécie pertencente ao gênero das contribuições especiais, tributos de competência federal, previsto no art. 149, ambos da Constituição Federal. A mencionar, o art. 149 trás tal competência da União:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (BRASIL, 1988)

Ainda neste tema, na lição de Ricardo Alexandre (2013, p. 52), pode-se vislumbrar a existência de outras contribuições sociais inseridas neste mesmo íterim:

Assim, tais contribuições podem ser classificadas como: a) contribuições de seguridade social (quando destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência, e à assistência social – vide CF, art. 194); b) outras contribuições sociais (as residuais previstas na CF, art. 195, § 4º); ou c) contribuições sociais gerais (quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social).

A Constituição Federal de 1988 trouxe este instituto, não abarcado no Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, mas que apresentava ao mundo jurídico duas novas espécies de tributos com a qual a União teria a competência de instituí-las, sob força do art. 149 de seu arcabouço normativo. Tal novidade legal traria uma enorme divergência doutrinária e jurisprudencial como se verificara no transcorrer desta pesquisa e como bem explana Hugo de Brito Machado (2004, p. 388):

Com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias.

Esta é a forma de custeio da previdência social, que se baseia no recolhimento de tais tributos com a finalidade de custear os benefícios por ela oferecidos aos segurados, ou seja, mais especificamente, citando a letra da lei constitucional supramencionada.

A constituição federal regula, então, a base de cálculo de forma genérica acerca da incidência das contribuições previdenciárias em voga, a qual será mais especificada com a legislação previdenciária e dá a União a competência de arrecadação (através da RFB – Receita Federal do Brasil) que antes pertencia à própria autarquia do INSS.

Um breve histórico mostra que antes da lei 11.098/05 coexistiam a Diretoria de Cobrança na autarquia do INSS, que servia de fiscalização e cobrança das contribuições previdenciárias, concomitante a SFR – Secretaria da Receita Federal. Após a edição da lei supra, a estrutura citada do INSS foi transferida para a recém-criada SRP - Secretaria da Receita Previdenciária, ligada ao Ministério da Previdência Social, o que representaria um primeiro passo para a total fusão dos órgãos de recolhimento do fisco federal.

Em 21 de julho de 2005, com a edição da Medida Provisória de número 258, surgiu a popular e conhecida Super-Receita, que reunia a SRF e a SRP, criando a SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo desmantelada com a perda da eficácia da referida MP. Em 16 de março de 2007, com a lei 11.457/07, consolidou-se tal estrutura em definitivo como órgão de fiscalização, arrecadação, cobrança e normatização de tais tributos.

Ao passo que se esmiúça a natureza jurídica das contribuições previdenciárias, deve-se analisá-las, também, em seu sentido mais aberto, compreendendo as contribuições especiais. Há que se analisar as contribuições em seu sentido lato para poder ao mesmo tempo, partir de um início e chegar às suas especificidades enquanto matéria tributária com reflexo no âmbito previdenciário. Tal fato se deve pela sua natureza tributária conferida pela CRFB quando em análise do STF, por ocasião do julgamento do RE 146.733-9/SP, segundo ensina Sérgio Pinto Martins (2012, p. 729).

Revelam importante função no que diz respeito à atuação estatal via prestação de serviços sociais, como o oferecimento dos benefícios que o INSS disponibiliza aos seus segurados. É fonte direta do custeio do benefício previdenciário, por exemplo, o que por si só já as diferencia de outros tributos como os impostos, que não podem ter seu recolhimento vinculado ou direcionado a órgãos, no entendimento de Sérgio Pinto Martins (2012, p. 737).

Em um rápido paralelo, importante é a análise feita por Fábio Zambitte Ibrahim (2010, p. 150), o qual explana sua divergência acerca da definição de natureza tributária das contribuições sociais, no qual questiona a compulsoriedade, característica dos tributos, no plano fático onde se tem a possibilidade do segurado (contribuinte) ser facultativo e poder a qualquer tempo se desligar de tal obrigação junto ao RGPS.

E Ibrahim vai além (2010, p. 148-149):

Os tributos em geral devem possuir uma conformação entre o pressuposto de fato adotado em sua hipótese de incidência e a distribuição constitucionalmente prevista da competência exacional. Qualquer tributo que extrapole a competência do ente federativo que o criou será inconstitucional.

Entretanto, a Constituição não vincula a validade dos tributos em geral a qualquer destinação específica. Mesmo as taxas, as quais são, também, decorrentes do serviço público (art. 145, II, da CF/88), não possuem destinação obrigatória de sua arrecadação.

Já no que se refere às contribuições, em especial as securitárias, a Constituição determina a sua utilização para o financiamento da seguridade social (art. 195, caput, da CF/88), de modo que sua destinação passa a ser requisito de validade da própria exação.

No valioso ensinamento de Ives Gandra (2013, p. 741-751), se pode elencar e adentrar às características tributárias as quais são atribuídas às contribuições especiais, de modo que se evidenciam mais claramente a *instrumentalidade*, com seu viés de “meio pelo qual”, do instrumento que é, do modo com que o objetivo a ser conseguido deve observar e guardar relação intimamente à forma com a qual é dado o recolhimento em determinada área ligada à contribuição.

Seguindo na lição, têm-se *os fatos geradores qualificados pela finalidade*, a qual, de forma semelhante à característica mencionada alhures, reforça o sentido de que a hipótese de incidência e o fato gerador sejam referentes ao atendimento estatal se dar em determinadas áreas que assim necessitam da destinação dos recursos tributários.

Ainda, ao dizer que as contribuições sociais devem observar a *destinação do produto da arrecadação à finalidade constitucionalmente prevista*, se fala da necessidade e da obrigação precípua de reverter o recolhimento oriundo das contribuições e, de acordo com o fim constitucional a que está relacionada, direcionar aos serviços ou órgão estatais que desempenhem tal prestação estatal de serviços.

Nesta toada, as contribuições devem se *submeter às normas gerais de direito tributário* previstas em lei complementar, o que de fato ocorre, embora com algumas exceções que se observará mais adiante. Mas, num geral, é inevitável que lei complementar defina e conceitue tais tributos.

A última característica elencada por Ives Gandra é a *observância dos princípios da reserva legal, irretroatividade e anterioridade*, que dão ao contribuinte a segurança jurídica de somente ser compelido a recolher ou recolher com acréscimo de majoração se esteve efetivamente prevista a contribuição em lei, bem como impede o recolhimento no mesmo exercício financeiro da lei que os instituiu ou aumentou – neste caso há exceção justamente sobre as contribuições previdenciárias, §6º do art. 195 da Constituição Federal – sendo aplicado também o instituto da noventena (princípio da anterioridade nonagesimal), o qual proíbe a cobrança de tributos antes de noventa dias contados a partir da publicação da lei que porventura os tenha instituídos ou aumentados.

## 2.2 DO CARÁTER ASSISTENCIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

As contribuições previdenciárias possuem ainda o caráter assistencial, por pertencerem ao sistema de custeio da previdência social, cujo objeto é a administração dos benefícios que iram se destinar àquele segurado que tenha cumprido os requisitos que a lei previdenciária os impõe, sendo, inclusive, meio importante para distribuição de renda em muitos locais pelo país, como coloca Ivan Kertzman (2012, p. 62).

Ao se falar em previdência social, deve-se fazer uma análise do conjunto do qual pertence, ou seja, da seguridade social. A seguridade social, como tal, é composta pela assistência social, pela previdência social e pela saúde.

A Seguridade Social está prevista no Capítulo II - do artigo 194 ao artigo 204 - da Constituição Federal de 1988, e como tal, engloba saúde, previdência

social e assistência social. Como o objeto de análise da presente guarda maior ligação ao instituto da previdência social, é por ele que se delimitará a explicação da natureza assistencial das contribuições previdenciárias.

O artigo 194 traz alguns princípios constitucionais da seguridade social:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.(BRASIL, 1988).

Adentrando na definição de tais princípios, se pode formar um melhor entendimento sobre a natureza assistencial e as regras que regem tais institutos das contribuições previdenciárias.

A *universalidade da cobertura e do atendimento* é, nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 17), uma forma de se atender aos riscos sociais a que estão sujeitos as pessoas (cobertura) a quem quer que necessite, até estrangeiros (atendimento).

Segundo Hugo Góes (2011, p. 17-18), a *uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais* diz respeito a tentativa de se modificar às condições das quais faziam os trabalhadores rurais serem tratados com discriminação. Tal princípio aduz o oferecimento uniforme das contingências (morte, maternidade...) e equivalência quanto ao oferecimento dos serviços ou ao valor pecuniário dos benefícios, não sendo necessariamente iguais aos do trabalhador urbano, mas serão maiores que o mínimo, CF, art. 201, §2º.

Quando se fala em *seletividade e distributividade nas prestações dos benefícios e serviços* busca-se de alguma forma mitigar ou relativizar a aplicação da universalidade no caso concreto. A seletividade e a distributividade visam delimitar quais os benefícios serão oferecidos e quem realmente necessita deles em razão das suas peculiaridades ou especificidades, nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 18).

A *irredutibilidade do valor dos benefícios* é questão com certa controversa. Marisa Ferreira dos Santos (2011, p. 40) diz que:

Os benefícios – prestações pecuniárias – não podem ter o valor inicial reduzido. Ao longo de sua existência, o benefício deve suprir os mínimos necessários à sobrevivência com dignidade e, para tanto, não pode sofrer redução no seu valor mensal.

[...]

O art. 201, §4º, da CF, reafirma o princípio da irredutibilidade ao garantir o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes o valor real, conforme critérios estabelecidos em lei.

Nesse mesmo diapasão, Hugo Góes completa (2011, p. 20-21):

Nessa linha de raciocínio, o princípio da irredutibilidade assegura apenas que o benefício legalmente concedido - pela Previdência Social ou pela Assistência Social - não tenha seu valor nominal reduzido. Assim, uma vez definido o valor do benefício, este não pode ser reduzido nominalmente, salvo se houve erro na sua concessão.

Fica claro que, conforme a jurisprudência predominante no STF, o princípio da irredutibilidade veda apenas a redução do valor nominal dos benefícios. Mas se o benefício for concedido em desacordo com a lei, até mesmo o valor nominal poderá ser reduzido. O STF entende que "a redução de proventos de aposentadoria, quando concedida em desacordo com a lei, não ofende o princípio da irredutibilidade".

Assim, em relação aos benefícios previdenciários, o princípio da irredutibilidade (CF, art. 194, parágrafo único, IV) é garantia contra a redução do valor nominal, e o §4º do art. 201 da Carta Magna assegura o reajustamento para preservar o valor real. Mas estes dois dispositivos constitucionais têm significados distintos, não devendo ser confundidos. O primeiro é o princípio da irredutibilidade, aplicado à seguridade social (engloba benefícios da previdência e da assistência social). O segundo é o princípio da preservação do valor real dos benefícios, aplicado somente à previdência social. O princípio da irredutibilidade, por si só, não assegura reajustamento de benefícios. O que assegura o reajustamento dos benefícios do RGPS, de acordo com critérios definidos em lei ordinária é o princípio da preservação do valor real dos benefícios, previsto no §4º do art. 201 da Constituição.

Quanto à *equidade na forma de participação no custeio*, esta trata da questão da forma pela qual o contribuinte irá participar no custeio da seguridade social, com quais alíquotas e quais os motivos dela. É a razão do tratamento que se diferencia nos limites daquilo que a premissa argui. Trata-se de capacidade contributiva atrelada ao fator da atividade exercida pelo contribuinte, que deverá ser levada em consideração para se chegar a tal equidade, como se verifica na lição de Marisa Ferreira dos Santos (2011, p. 41).

Na lição de Hugo Góes (2011, p. 22), subtrai-se:

Em relação ao custeio da seguridade social, significa dizer que quem tem maior capacidade econômica irá contribuir com mais; quem tem menor capacidade contribuirá com menos, isto em análise conjunta com a atividade exercida pelo contribuinte.

Segundo essa orientação, o § 9º do art. 195 da CF (na redação dada pela EC 47, de 5/7/2005) dispõe que as contribuições para a seguridade social a cargo das empresas poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

A Lei nº 8.212/91 prevê alguns exemplos de equidade: as contribuições das empresas têm alíquotas maiores que a dos segurados; as instituições financeiras contribuem para a seguridade social com alíquotas mais elevadas do que as empresas em geral; já as microempresas e empresas de pequeno porte contribuem de forma mais simplificada e favorecida (Lei Complementar nº 123/2006); os segurados empregados, trabalhadores avulsos e empregados domésticos têm alíquotas progressivas (8%, 9% ou 11%) - quanto maior a remuneração maior será a alíquota.

Falar em *diversidade da base de financiamento* é visualizar a política pública de eliminação dos riscos do sistema protetivo que é a seguridade social. O legislador constituinte previu a diversidade da forma do custeio, carreada no artigo 195, da CF, como forma de reduzir ao máximo os riscos financeiros com os quais a seguridade poderia sofrer, como se verifica na lição de Ivan Kertzman (2012, p. 63).

Segundo o ensinamento de Maria Ferreira dos Santos (2011, p. 41):

Trata-se da aplicação do princípio da solidariedade, que impõe a todos os segmentos sociais — Poder Público, empresas e trabalhadores — a contribuição na medida de suas possibilidades. A proteção social é encargo de todos porque a desigualdade social incomoda a sociedade como um todo.

Em que pese tenha o artigo 195 da Constituição Federal tenha elencado a quem o caberia o encargo da manutenção do sistema da seguridade social, seu §4º remete ainda à possibilidade de criação de novas contribuições para tal custeio, embora tal previsão não seja alvo de estudo da presente pesquisa, transbordando o tema posto.

O *caráter democrático e descentralizado da administração*, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados a que se refere o inciso VII, do artigo 194, da CF, é forma pela qual o legislador constituinte entendeu por bem inserir a participação da sociedade na discussão de temas relacionados à seguridade social, dando mais transparência ao controle dos serviços. Como concretiza Hugo Góes (2011, p. 26):

Podemos citar como exemplo da materialização desse princípio a criação do Conselho Nacional de Previdência Social (Lei n° 8.213/91, art. 3º); do Conselho Nacional de Assistência Social (Lei n° 8.742/93, art. 17); e do Conselho Nacional de Saúde (Lei n° 8.080/90).

Em linhas gerais, Marisa Ferreira dos Santos (2011, p. 43), leciona que a participação da sociedade é realizada de forma quadripartite, pelas pessoas alhures elencadas e de forma descentralizada. Essa forma descentralizada de administração pode ser mais bem observada no viés da previdência social, que é administrada por uma autarquia federal, o INSS.

Feito um breve conceito introdutório do que vem a ser a Seguridade Social, bem como seus princípios constitucionais norteadores, pode-se averiguar com mais completude o conceito e a noção da Previdência Social.

O direito à Previdência Social é amplamente defendido pela Constituição Federal, que em seu artigo 6º, confere à previdência *status* de direito social: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Por sua vez, a Previdência da qual esta pesquisa se filia para discorrer sobre o tema posto é o Regime Geral de Previdência Social – RGPS - administrado pelo INSS.

A Previdência Social é basicamente administrada pelo Instituto Nacional da Seguridade Social que, apesar da nomenclatura, só administra os benefícios da própria Previdência. Assim se diz, pois, na lição de Fábio Zambite Ibrahim (2010, p. 30):

Embora o RGPS, administrado pelo INSS, seja somente um dos componentes do seguro social pátrio, é frequentemente utilizado como sinônimo da previdência social brasileira, devido à sua importância, atendendo à grande maioria da população.

O cotidiano da vida em sociedade separa uma enorme gama de infortúnios, de adversidades com as quais os homens devem lidar para superá-los, adversidades de cunho social, saúde, assistência social, enfim. Tais necessidades foram levadas em conta quando da Constituinte de 1988, para se criar o que hoje se conhece por Seguridade Social, como se subtrai da obra de Fábio Zambite Ibrahim (2010, p. 5).



A Previdência Social, como entende Hugo Góes (2011, p. 8) é formada, basicamente, pelo Regime Geral de Previdência Social, que abrange a grande maioria dos segurados no Brasil, e os Regimes Próprios de Previdência Social, que se destinada a servidores e militares. Há ainda os Regimes de Previdência Complementar que englobam aqueles segurados ditos facultativos.

O RGPS tem caráter contributivo e obrigatório, conforme definição atribuída pelo texto constitucional, alterado pela Emenda Constitucional nº 20/98: “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...]”.

No corpo do texto constitucional alhures mencionado pode-se verificar as contingências das quais originam os benefícios oferecidos pela Previdência a seus segurados. No plano legal, os benefícios e o próprio custeio do RGPS é feito pela Lei 8.212/91 e 8.213/91, respectivamente, e regulamentadas pelo Decreto nº 3.048/99.

Ao dizer que a Previdência Social, em se falando de RGPS, tem caráter contributivo e de filiação obrigatória, no sábio ensinamento de Maria Ferreira dos Santos (2011, p. 116-117), se pretende falar que:

O regime é de caráter contributivo porque a cobertura previdenciária pressupõe o pagamento de contribuições do segurado para o custeio do sistema. Somente quem contribui adquire a condição de segurado da Previdência Social e, cumpridas as respectivas carências, tem direito à cobertura previdenciária correspondente à contingência-necessidade que o acomete.

A filiação é obrigatória porque quis o legislador constituinte, de um lado, que todos tivessem cobertura previdenciária e, de outro, que todos contribuíssem para o custeio. A cobertura previdenciária garante proteção ao segurado e desonera o Estado de arcar com os custos de atendimento àquele que não pode trabalhar em razão da ocorrência das contingências-necessidade enumeradas na Constituição e na lei.

Quis a CF que os critérios de organização do RGPS preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

As contribuições previdenciárias formam um fundo destinado ao financiamento das prestações previdenciárias, e que não pode ser deficitário, sob pena de comprometer a sobrevivência do sistema.

Ao dispor dos benefícios aos seus segurados, o INSS deve o fazer, em se tratando do RGPS, mediante ao princípio da solidariedade, que norteia tais prestações. A busca de um dos objetivos fundamentais da República, insculpido no art. 3º, I, da CF/88 é comum a todos e não especificamente à Seguridade Social,

tanto que não está expressamente elencado no dispositivo do art. 194 da Constituição Federal.

A solidariedade consiste no princípio basilar, é a sustentação da Previdência Social, eis que consiste na participação do custeio, através dos contribuintes, que vise o bem comum, toda a coletividade, ou seja, para que a coletividade contribuinte possa ser amparada quando necessário, não vinculando a contribuição ao benefício. Ou seja, mesmo quem contribui, pode nunca ter de utilizar os benefícios securitários, mas garante que outro segurado aleatório possa utilizar daquele fundo coletivo para custear seu a concessão de seu benefício, segundo Ivan Kertzman (2012, p. 56).

Ainda no ensinamento de Ivan Kertzman (2012, p. 56):

Pode-se defini-lo como o espírito que deve orientar a seguridade social de forma que não haja, necessariamente, paridade entre contribuições e contraprestações securitárias. Através dele, tem-se em vista, não a proteção de indivíduos isolados, mas de toda a coletividade.

Nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 28), entende-se, mais casuisticamente, a aplicabilidade deste princípio:

Em harmonia com esse princípio constitucional, o caput do art. 195 da CF/88 estabelece que "a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei..." Aqueles que têm melhores condições financeiras devem contribuir com uma parcela maior; os que têm menores condições financeiras contribuem com uma parcela menor; os que ainda estão trabalhando contribuem para o sustento dos que já se aposentaram ou estejam incapacitados para o trabalho; enfim, vários setores da sociedade participam do esforço arrecadatório em benefício das pessoas mais carentes.

O princípio da solidariedade, então, reveste-se de princípio que norteia a matéria previdenciária, como direito social que é, garantindo todos os contribuintes/segurados sejam contemplados pelos benefícios oferecidos no âmbito do RGPS administrado pelo INSS.

### 3 DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO E DA COTA EMPREGADOR

No âmbito previdenciário, as contribuições previdenciárias incidem sobre determinadas parcelas do salário do empregado, bem como da folha de pagamento do empregador. Desta forma, busca-se analisar sob a ótica de entendimento jurisprudencial e legal, qual a base de cálculo das respectivas cotas, bem como discorrer acerca das alíquotas diferenciadas a cada contribuinte.

#### 3.1 DA COTA EMPREGADO

Primeiramente, cumpre destacar que as contribuições incidem na forma de duas cotas, a empregado e a empregador. Passa-se, então, à análise daquela, inicialmente.

As contribuições previdenciárias a serem cobradas dos sujeitos passivos incidem sobre a folha de salários do trabalhador, com previsão legal no art. 28 da Lei 8.212/9 (Plano de Custeio da Seguridade Social - PCSS) e no artigo 214 do Decreto 3.048/99. Limitar-se-á, aqui, a definição da base de cálculo da contribuição do empregado, do qual considera Ivan Kertzman (2012, p. 140):

[...] Salário de contribuição constitui um conceito muito mais abrangente que remuneração, possuindo particularidades próprias à legislação previdenciárias.

Devemos, pois, partir do conceito de remuneração para podermos entender o que é salário-de-contribuição. Este, definido no artigo 28, da Lei 8.212/91, é, em verdade, a base de calcula das contribuições previdenciárias, variando a depender das categorias de trabalhadores. [...]

O art. 195, da CF, em seu inciso II, prevê a contribuição previdenciária do trabalhador, ou do segurado, como sujeito passivo no custeio da previdência social, mais especificamente.

Interessante é a abordagem feita por Marisa Ferreira dos Santos (2011, p. 73):

Quando se trata de cobertura previdenciária, isto é, recebimento de benefício previdenciário, o segurado é sujeito ativo, isto é, credor, da relação jurídica.

Em termos de custeio, porém, o segurado é sujeito passivo da relação jurídica, isto é, devedor da contribuição previdenciária prevista no art. 195, II, da CF.

Interessante é a definição trazida por Hugo Góes (2011, p. 75-75):

A Legislação Previdenciária define o segurado empregado utilizando, a princípio, uma definição genérica, enquadrando-o inicialmente conforme conceito semelhante ao da Legislação Trabalhista (art. 3º da CLT), para, a seguir, especificar situações casuísticas em relação às quais a previdência confere o mesmo efeito jurídico.

Assim, filia-se obrigatoriamente ao RGPS, na qualidade de segurado empregado.

I - aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, com subordinação e mediante remuneração.

Desta forma, adota-se o conceito veiculado pela CLT naquilo que se refere à definição de empregado.

### **3.1.1 Do salário-de-contribuição – Base de cálculo**

Como colocado, ao empregado segurado/contribuinte será atribuído a obrigatoriedade de custeio dos benefícios, em se tratando de RGPS. A base de cálculo nada mais é que o próprio salário-de-contribuição.

Como objeto de estudo da presente pesquisa, cercear-se-á tal estudo a fim de estudar a base de cálculo apenas do contribuinte empregado, não adentrando nas demais espécies de segurados obrigatórios.

O artigo 11, do PCSS, no seu capítulo que aborda o financiamento da Seguridade Social, assim traz:

Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

[...]

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991)

O salário-de-contribuição é, portanto, a base de cálculo para aplicação da respectiva alíquota incidente acerca da contribuição previdenciária. E o próprio PCSS o define como:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

Na lição de Fábio Zambitte Ibrahim (2010, p. 347-348), pode-se visualizar uma leve introdução acerca das controvérsias que pairam sob o estudo em voga:

A delimitação do salário-de-contribuição é assunto de grande complexidade do ramo previdenciário do Direito, sendo, por consequência, fontes de intermináveis discussões e simplificações indevidas, que acabam por macular o instituto previdenciário.

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

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

O salário-de-contribuição do empregado coincide com o do trabalhador avulso, segundo o texto legal supracitado, art. 28 do PCSS. Necessita-se, então, da definição de quais as parcelas efetivamente integram o salário-de-contribuição, no qual incidirá a respectiva alíquota previdenciária, no que tange ao empregado.

Fazem parte do salário-de-contribuição as parcelas de natureza remuneratória, ou seja, aquelas que retribuam a prestação laboral do trabalhador, a contraprestação. De sorte diferente, as parcelas de natureza indenizatórias ou de ressarcimento em geral, que não integram a base de cálculo por não se encaixarem na definição de remuneração ou do próprio salário-de-contribuição, como atesta Hugo Góes (2011, p. 396).

Ainda nesta toada, muito esclarecedor é a definição trazida por Hugo Góes (2012, p. 397), acerca de tais definições:

Indenização é a reparação de danos causados a uma pessoa.  
 Ressarcimento é o reembolso de despesas pagas pelo trabalhador em decorrência da execução de alguma atividade de interesse da empresa.  
 Remuneração é a retribuição pelos serviços prestados. De acordo com o disposto no art. 457 da CLT, "compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber". Assim, remuneração ~ salário + gorjeta.  
 Salário é a contraprestação paga diretamente pelo empregador. Já as gorjetas são sempre pagas por terceiros.  
 Os valores pagos pelo trabalho integram o salário-de-contribuição.  
 Os valores pagos para o trabalho não integram o salário-de-contribuição.  
 Valor pago pelo trabalho - é destinado a retribuir o trabalho.  
 Valor pago para o trabalho - é a parcela paga ou fornecida, em dinheiro ou em utilidades, ao trabalhador com o objetivo de dar condições ou facilitar a execução do trabalho.

Destarte, o rol exemplificativo do art. 214, §9º do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99) enumera as parcelas que não fazem parte do salário-de-contribuição, via de consequência, também não se encaixam como parcelas remuneratórias, pois, da mesma forma, o art. 28, §9º do PCSS também o faz de modo taxativo. A consequência de tal previsão legal é que a classificação das parcelas integrantes se faz por exclusão, ou seja, o que não está previsto no rol taxativo do *writ* legal alhures mencionado, salvo algumas considerações a se fazer, e jurisprudências a serem analisadas, deve ser considerado como parcela integrante do salário-de-contribuição.

Deste modo, de bom tom se faz a escalação das verbas que não integram integrantes o salário-de-contribuição.

A natureza de tais verbas é de caráter não remuneratório, eis que, se não fosse, deveria nela recair o poder do fisco para a devida tributação. O aludido texto legal que define que não integram o salário-de-contribuição

#### 3.1.1.1 DAS VERBAS NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO

É texto do art. 28, §9º, alínea "a", do PCSS, o qual exclui da base de cálculo os benefícios oferecidos pela previdência social, pela natureza assistencial, exceto o salário-maternidade. Entretanto, havia certa celeuma sobre o tema, eis que o salário em referência seria um benefício do qual não seria fruto da contraprestação laboral. Contudo, em recente julgamento, o STJ sedimentou o entendimento pela incidência da contribuição, *ipsis litteris*:

O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos do art. 3º da Lei 8.212/91, 'a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente'. O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal. (REsp 1230957/RS, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 26/02/2014, DJe18/03/2014).

Vencida a questão, parte-se para a análise das outras verbas excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária. A alínea *b* ainda traz a parcela referente às ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973. Sobre as verbas constantes na alínea *c*, do respectivo dispositivo, também não recai tal incidência: *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, que é, em linhas gerais, quando o próprio empregador disponibiliza a alimentação ao trabalhador.

Seguindo, têm-se na alínea “d” as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT. Quanto a isso, explica Hugo Góes (2011, p. 400):

Para que incida contribuição previdenciária sobre o valor relativo às férias é necessário que elas sejam gozadas durante a vigência do contrato de trabalho. Se as férias forem indenizadas, não haverá a incidência de contribuição previdenciária.

As demais parcelas que são excluídas da base de cálculo, de acordo com o art. 28, inciso IV, §9º, alínea “e” do PCSS, são:

e) as importâncias:

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;
- 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;
- t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação



profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e
2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;
- u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;
- v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;
- x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.
- y) o valor correspondente ao vale-cultura.

Embora se tenha tais parcelas fora da base de cálculo de incidência, há na jurisprudência pátria grandes discussões a respeito da exclusão/inclusão de determinadas parcelas, como retro mencionado no caso do salário-maternidade.

Igualmente, algumas especificidades são detalhadas pela própria Receita Federal, que delimita a incidência ou não em tais parcelas.

Segundo entendimento majoritário, sobre outras mais parcelas incidem a contribuição previdenciária:

#### 3.1.1.1.1 *Abono:*

É pacífico o entendimento de que sobre o abono incorporado ao salário do trabalhador deverá incidir a respectiva alíquota de incidência da contribuição previdenciária.

Coaduna tal entendimento sobre o tema o enunciado da Súmula n. 241 do STF:

STF Súmula nº 241 - 13/12/1963 - Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 114. Contribuição Previdenciária - Incidência - Abono Incorporado ao Salário A contribuição previdenciária incide sobre o abono incorporado ao salário.(BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1963)

Sobre o abono incide a alíquota previdenciária, é o entendimento pactuado tanto pela Receita Federal (BRASIL, 2014), quanto por Hugo Góes (2011, p. 411), que salienta a importância da definição do abono, quer seja de natureza salarial – incidindo a contribuição pela natureza habitual de seu pagamento -, quer seja eventual, a qual não deve incidir a contribuição. Importante dizer que os abonos

expressamente desvinculados do salário também não integram o salário-de-contribuição. Neste espaço enquadram-se, também, os adiantamentos de caráter salariais.

#### 3.1.1.1.2 *Abono Pecuniário*

Segundo Hugo Góes (2011, p. 418):

De acordo com o disposto no art. 143 da CLT, "é facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes". Em outras palavras: a lei permite a conversão de 1/3 das férias em pagamento em dinheiro. Esse procedimento é popularmente conhecido como "venda" de 10 dias de férias.

[...]

Além da conversão de 10 dias de férias em dinheiro, o empregador poderá, no ato das férias, conceder aos empregados abono pecuniário em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo. De acordo com o art. 144 da CLT, estes abonos, desde que não excedam a 20 dias de salário, não integram a remuneração do empregado. Assim, não sendo excedentes a 20 dias do salário do empregado, esses abonos não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Há que se distinguir, neste plano, o abo que concerne ao direito do trabalhador converter 1/3 das férias em dinheiro, com fulcro no art. 143 da CLT e da possibilidade de convenção, acordo coletivo de trabalho, ou ainda disposição do empregador em contrato de trabalho prever outra espécie de abono pecuniário, conforme se depreende do texto do art. 144. Ambos os abonos, todavia, não podem ultrapassar vinte dias de salário do empregado, sob pena de tais verbas serem consideradas salariais e, por conseguinte, sofrerem a incidência das contribuições previdenciárias, conforme disposição da Receita Federal (BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2014).

#### 3.1.1.1.3 *Acordo na Justiça do Trabalho*

As verbas salariais decorrentes das sentenças trabalhistas são devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Do mesmo modo, quanto aos acordos pela Justiça do Trabalho homologados, devem também, segundo a análise que segue, sofrer tal incidência.

De acordo com o art. 43 do PCSS:

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

§ 1º Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

Nesta toada, sobrevém entendimento da Receita Federal do Brasil (BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2014), sobre em que casos incidirão a contribuição:

a - Importância paga a empregado, resultante de acordo celebrado entre as partes, a fim de pôr termo ao processo trabalhista:

a.1 – Parcelas que integram o salário-de-contribuição ou o total do acordo quando aquelas não estiverem discriminadas;

[...]

C. Atualização monetária das parcelas;

O art. 832 da CLT bem dispõe:

As decisões cognitivas ou homologatórias deverão sempre indicar a natureza jurídica das parcelas constantes da condenação ou do acordo homologado, inclusive o limite da responsabilidade de cada parte pelo recolhimento da contribuição previdenciária, se for o caso. (BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943)

Daí então que, há dois entendimentos divergentes, qual seja o que predomina na jurisprudência pátria, e o defendido pela Fazenda Pública.

A Fazenda Pública entende que a transação trabalhista que visa alterar a natureza das parcelas constantes nos acordos homologados em juízo é fraudulenta, pois burla o recolhimento fiscal.

Sobre a discussão, convém trazer recortes do entendimento pelo qual domina o egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região:

ACORDO JUDICIAL EFETUADO NA FASE DE CONHECIMENTO. EFEITOS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Segundo o entendimento pacificado nesta Corte por meio do Enunciado nº 10, “Na fase de conhecimento é lícito às partes acordarem, dentre as parcelas postuladas, somente verbas indenizatórias, ainda que também constem do pedido verbas salariais”.

[...]

Conquanto na peça inicial tenham sido postuladas diversas verbas salariais e na conciliação tenha sido reconhecido expressamente o pagamento de verba de natureza indenizatória – dano moral -, isso não invalida o ajuste, tampouco tem o condão de caracterizar a intenção das partes de burlar a legislação previdenciária, pois a verba objeto da conciliação é compatível com a de natureza indenizatória postulada em Juízo.

O procedimento por elas adotado está em sintonia com o art. 475-N, inc. III, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 11.232/2005, do seguinte teor:

Art. 475-N – São títulos executivos judiciais:.....

III – a sentença homologatória de conciliação ou de transação, ainda que inclua matéria não posta em Juízo. (grifei)

Cumpra acentuar que o referido acordo foi livremente realizado pelas partes, sendo importante assinalar que a conciliação é uma das formas de solução do litígio, como previsto no art. 764, caput e parágrafos, da CLT. (RO 03131-2009-039-12-00-9, 5ª Câmara, Rel. Des. Lília Leonor Abreu, J. em 22.03.2011)

Cumpra destacar, então, que em matéria tratada pelo juízo de conhecimento, as partes estão livres para pactuarem sobre a natureza jurídica de tais verbas, haja vista que são livremente desimpedidas.

Entretanto, ao analisar o caso da incidência da contribuição que sobrevenha após a liquidação da sentença, já sob o prisma da fase de execução, ou seja, as regras são outras.

O art. 832, §6º da CLT assim dispõe:

Art. 832 - Da decisão deverão constar o nome das partes, o resumo do pedido e da defesa, a apreciação das provas, os fundamentos da decisão e a respectiva conclusão.

[...]

§ 6o O acordo celebrado após o trânsito em julgado da sentença ou após a elaboração dos cálculos de liquidação de sentença não prejudicará os créditos da União.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007). (BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943).

Esse era o entendimento dominante antes do advento da Lei 11.941/91 que alterou o art. 43 do PCSS, ficando o §5º do referido *writ* com o seguinte texto legal: “Na hipótese do acordo celebrado após ter sido proferida decisão de mérito, a contribuição será calculada com base no valor do acordo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”. Seguindo a tese, colaciona-se do TRT 12ª:

ACORDO HOMOLOGADO APÓS A PROLAÇÃO DA SENTENÇA DE MÉRITO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. O acordo homologado em juízo substitui a sentença de mérito, e é sobre o valor ajustado, o qual será efetivamente entregue à parte (empregado), que incidirá a contribuição previdenciária, não havendo mais falar no valor arbitrado na condenação. (RO 0001715-49.2011.5.12.0029, 3ª Câmara, Des. Rel. Amarildo Carlos de Lima, J. em 26.03.2014).

Portanto, para a jurisprudência dominante, o acordo celebrado após o trânsito em julgado da sentença observará a incidência sobre o valor total homologado.

#### 3.1.1.1.4 *Adicionais*

Ivan Kertzman (2012, p. 148), diz que sobre os adicionais de insalubridade, periculosidade, tempo de serviço e trabalho noturno deve incidir a alíquota das contribuições previdenciárias por serem pagos em virtude do trabalho.

Adicional de insalubridade, no ensinamento de Sérgio Pinto Martins (2013, p. 257): “[...] é devido ao empregado que presta serviços em atividades insalubres, sendo calculado à razão de 10% (grau mínimo), 20% (grau médio) e 40% (grau máximo) sobre o salário mínimo (art. 192, da CLT).”.

Já em relação ao adicional por periculosidade, que diz respeito ao valor auferido em relação ao disposto no art. 193 da CLT. Sérgio Pinto Martins (2013, p. 261), fala sobre o tema:

Faz jus ao adicional de periculosidade o empregado exposto permanentemente ou que, de forma intermitente, sujeita-se a condições de risco. Indevido o adicional, apenas, quando o contato dá-se de forma eventual, assim considerado o fortuito, ou o que, sendo habitual, dá-se por tempo extremamente reduzido.

O adicional por tempo de serviço é de natureza salarial, como bem acostado pela Súmula 203, do TST:

GRATIFICAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. NATUREZA SALARIAL (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais. (BRASIL. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO, 2003).

Sobre a incidência da contribuição previdenciária neste adicional, Hugo Góes (2011, p. 406) assim esclarece:

Esse adicional é, geralmente, conhecido como anuênio, quinquênio, etc. A Súmula 203 do TST estabelece que "a gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais". Assim sendo, o adicional (ou

gratificação) por tempo de serviço integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Em remate, acerca do adicional de transferência prevista no art. 469, §3º, entende Hugo Góes (2011, p. 406):

O adicional de transferência é devido ao empregado quando for transferido provisoriamente para outro local, desde que importe mudança de sua residência. Não é devido nas transferências definitivas. Em casos de transferências provisórias, o empregador ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% do salário contratual que o empregado estiver recebendo na nova localidade, enquanto durar essa situação (CLT, art. 469, § 3o). O adicional de transferência integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Sobre tais verbas incidem as contribuições previdenciárias, haja vista serem de naturezas estritamente salariais.

#### 3.1.1.1.5 *Ajuda de Custo*

Segundo Ivan Kertzman (2012, p. 156) a ajuda de custo não se confunde com o adicional de transferência:

A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, não será considerada como integrante da base de tributação. Se o montante, porém, for dividido em dois ou mais meses, ou, ainda, se esta vantagem for utilizada para outra finalidade que não a mudança de local de trabalho, integrará ela o salário-de-contribuição.

[...]

A ajuda de custo não se confunde com o adicional de transferência de 25%, pago em razão de transferência provisória do empregado, parcela esta considerada tributável.

Desta forma, entende-se que sobre tal parcela deve incidir a devida contribuição se respeitado tais critérios.

#### 3.1.1.1.6 *Alimentação*

Neste ponto, deve-se analisar se a parcela referente à alimentação é fornecida pelo modo *in natura*. Deste modo, nas palavras de Ivan Kertzman (2012, p. 148):

Se a empresa seguir as regras do PAT – Programa de Alimentação do Trabalho (Lei 6.321/76, regulada pela Portaria Interministerial nº 03 de 01/03/02 do MTE), a alimentação fornecida não integra o salário-de-contribuição.

[...]

De acordo com a Legislação Previdenciária e a lei do PAT, a alimentação deve ser fornecida como parcela “in natura”. Qualquer substituição por pagamento de um adicional compensatório em dinheiro acarretará perda da isenção previdenciária, sendo este agregado ao salário-de-contribuição.

Desta senda, preceitua o art. 458, da CLT:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943).

Urge destacar o que seriam prestações “in natura”, para que a definição retro seja completa. Segundo Hugo Góes (2011, p. 410):

A prestação in natura constitui salário quando, além de habitual, for concedida ao empregado pelo trabalho realizado como parte de sua contraprestação, e não para proporcionar a execução do serviço contratado. Em suma, se a utilidade é fornecida pelo trabalho, terá natureza salarial; se fornecida para o trabalho, não terá natureza salarial.

Neste contexto, voltando na lição de Kertzman (2012, p. 148), baseada na Portaria 03 do Ministério do Trabalho e Emprego, quanto às regras do programa:

[...] A empresa pode fornecer alimentação aos seus empregados por meio de refeitórios próprios ou administrados por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva. Pode, ainda, distribuir cestas-básicas, vales-alimentação ou vales-refeição.

[...]

As empresas, as prestadoras de serviço de alimentação coletiva e as fornecedoras de alimentos (quentinha) e similares (cestas-básicas, vales-alimentação e vales-refeição) devem estar inscritas no PAT para que os valores gastos não sejam considerados remuneração. A inscrição pode ser efetuada e conferida no site do MTE - Ministério do Trabalho e Emprego ([www.mte.gov.br](http://www.mte.gov.br)). Caso a fiscalização constate que a empresa não está inscrita no PAT, deve considerar os valores despendidos como salário-de-contribuição.

[...]

A participação máxima dos trabalhadores no custo direto da alimentação fornecida não pode ser superior a 20% do valor total despendido. Adicionalmente, a parcela desembolsada por empregado não pode ser superior a 20% do valor da refeição recebida. Custo direto da alimentação é o gasto com a compra dos alimentos e preparo das refeições. Não são permitidos rateios de custos indiretos; ou seja, a parcela referente ao

consumo de luz e a água do refeitório, por exemplo, não podem ser incluídos para cálculo dos 20% da participação dos trabalhadores.

Em linhas gerais, se o empregador fornecer alimentação como parcela “in natura”, em que pese deva incidir a contribuição, sendo ao mesmo tempo seguidor das regras do PAT, neste montante pago como salário utilidade não deverá incidir a tributação previdenciária.

Com efeito, a CJF editou em 2012 a Súmula 67, na qual diz que o auxílio-alimentação quando pago em pecúnia integrará o salário-de-contribuição.

A Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2014) também inclui a alimentação, de acordo com as regras do PAT, na lista das parcelas integrantes do salário-de-contribuição, e reforça a questão enquadrando-a na lista integrante dos salários utilidade para efeitos previdenciários.

#### 3.1.1.1.7 *Aviso-Prévio*

No conceito de Sérgio Pinto Martins (2013, p. 414): “Aviso-Prévio é a comunicação que uma parte do contrato de trabalho deve fazer à outra de que pretende rescindir o referido pacto sem justa causa, de acordo com o prazo previsto em lei, sob pena de pagar indenização substitutiva.”.

Tem-se então, na legislação trabalhista, no Art. 487:

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

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

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

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

§ 2º - A falta de aviso prévio por parte do empregado dá ao empregador o direito de descontar os salários correspondentes ao prazo respectivo.

§ 3º - Em se tratando de salário pago na base de tarefa, o cálculo, para os efeitos dos parágrafos anteriores, será feito de acordo com a média dos últimos 12 (doze) meses de serviço.

§ 4º - É devido o aviso prévio na despedida indireta.

§ 5º O valor das horas extraordinárias habituais integra o aviso prévio indenizado.

§ 6º O reajustamento salarial coletivo, determinado no curso do aviso prévio, beneficia o empregado pré-avisado da despedida, mesmo que tenha recebido antecipadamente os salários correspondentes ao período do aviso, que integra seu tempo de serviço para todos os efeitos legais. (BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943).



Tais regras se aplicam tendo em vista o contrato de trabalho por tempo indeterminado. Neste aspecto deve se diferenciar as duas modalidades de aviso-prévio previstas na legislação pátria, bem como a natureza jurídica de ambas.

Na lição de Ivan Kertzman (2012, p. 155):

O aviso prévio terá natureza remuneratória se o empregado o tiver cumprido, integralmente, trabalhando, devendo, nesta hipótese sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Caso o empregador o dispense antes deste prazo, o aviso terá a natureza de indenização.

Neste aspecto, então, tem-se que o aviso prévio pode ser indenizado ou trabalhado, o que influi diretamente na análise da respectiva incidência do tributo, ou não. Nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 408) a contribuição previdenciária deve incidir sobre ambas as espécies de aviso prévio, eis se tratar de verba de natureza eminentemente salarial, mesmo que indenizado ao trabalhador que não o cumprir trabalhando. Contudo, ainda no ensinamento de Hugo Góes, o entendimento do STJ é no sentido de somente reconhecer a incidência nos casos de aviso prévio trabalhado.

Diante da discussão, e sobre o entendimento da Receita Federal do Brasil (2014), acerca da incidência previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, colhem-se, novamente, as palavras de Kertzman (2012, p. 155):

Saliente-se, todavia, que, após a publicação do Decreto 6.727, de 12/01/09, a Receita Federal do Brasil passou a entender que, mesmo sob o aviso prévio indenizado, há incidência de contribuição previdenciária. Isso porque o mencionado Decreto revogou o dispositivo do Regulamento da Previdência Social que excluía expressamente da tributação previdenciária o aviso prévio indenizado (art. 214, §9º, V, f). Observe-se, contudo, que, mesmo com a revogação do citado dispositivo, há quem entenda que não é possível a tributação do aviso prévio indenizado, por não estar incluída no conceito de salário-de-contribuição (art. 28, I, da Lei 8.212/91), sendo esta a opinião deste autor.

O importante e recente entendimento do STJ, quando do julgamento do REsp n. 1.230.957/RS, em parte já mencionado no decorrer da pesquisa:

Inicialmente, cumpre registrar que a Fazenda Nacional ampara-se no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 — que estabelece as verbas que, "exclusivamente", não integram o salário de contribuição —, para sustentar que tal dispositivo deve ser interpretado de forma restritiva, de modo que todos os ganhos auferidos pelo trabalhador integram o salário de

contribuição, excepcionados apenas os casos legalmente previstos. Com base nessa tese, sustenta que é legítima a incidência da contribuição previdenciária (regime do RGPS), sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

Em sua redação original, o art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 dispunha que a importância recebida a título de aviso prévio indenizado (alínea "e") não integrava o salário de contribuição. Essa previsão foi suprimida pela Lei 9.528/97 (conversão da Medida Provisória 1.596-14/97).

Não obstante tal alteração, permaneceu vigente o disposto no art. 214, § 9º, "f", do Decreto 3.048/99, segundo o qual não integrava o salário de contribuição a importância recebida a título de aviso prévio indenizado. Apenas em 2009, por meio do Decreto 6.727, houve a revogação de tal dispositivo.

A despeito dessa moldura legislativa, as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência.

Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011).

Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. (REsp. 1.230.957/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, J. em 26.2.2014)

Tal entendimento, nas palavras citadas do Exmo. Ministro Relator Mauro Campbell Marques, sobrevém para esclarecer e pacificar o tema.

#### *3.1.1.1.8 Comissões e porcentagens*

As comissões e as porcentagens gozam da natureza remuneratória, eis que sobre estas verbas deve incidir a tributação previdenciária, corroborando o disposto no art. 457, §1º, da CLT. Reforçando a tese, trazem-se as palavras de Hugo Góes (2011, p. 408):

A comissão constitui modalidade de retribuição condicionada ao serviço realizado pelo trabalhador. Corresponde, normalmente, a uma porcentagem ajustada sobre o valor do serviço ou negócio executado ou encaminhado pelo trabalhador.

Portanto, devido a sua natureza remuneratória, a incidência é sobre ela prevista. Então, entende-se que a parcela tida como em referência às comissões terá a variação de acordo com a porcentagem condicionada pelo empregador.

#### 3.1.1.1.9 *Décimo terceiro salário*

O STF editou a Sumula 688, a qual garante a legalidade sobre a incidência da contribuição previdenciária nas parcelas referentes ao décimo terceiro salário. Nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 501):

Décimo terceiro salário é a gratificação natalina paga pelo empregador ao segurado empregado, inclusive o doméstico, e pelo tomador dos serviços ao trabalhador avulso. A gratificação corresponde a um doze avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço no ano correspondente ou fração igual ou superior a quinze dias de trabalho.

Portanto, inexistente celeuma acerca do tema, devendo sobre o décimo terceiro salário incidir a devida contribuição.

#### 3.1.1.1.10 *Diárias*

A previsão de sua incidência é legal, no art. 28, §8º, *a*, do PCSS, onde integrará o salário-de-contribuição do segurado quando o total das diárias pagas a ele superar 50% de sua remuneração mensal. Do mesmo modo, entende Hugo Góes (2011, p. 398):

O valor das diárias para viagens, quando excedente a 50% da remuneração mensal, integra o salário-de-contribuição pelo seu valor total (Lei nº 8.212/91, art. 28, § 8º). Para efeito de verificação do limite de 50% não será computado, no cálculo da remuneração, o valor das diárias.

Cita-se, também, a súmula 101 do TST e o artigo 457, §§1º e 2º, que determinam a integração de tais verbas ao salário do empregado quando observado que o montante relativo às diárias ultrapassou a previsão estipulada no importe de 50% de sua remuneração mensal.

#### 3.1.1.1.11 *Férias*

As férias dos trabalhadores podem ser gozadas ou indenizadas. Tal distinção é importante, eis que, à título de integração ou não no salário-de-contribuição, dependera-se de tal análise.

As férias gozadas integram o salário-de-contribuição, assim defende Hugo Góes (2011, p. 400):

Para que incida contribuição previdenciária sobre o valor relativo às férias é necessário que elas sejam gozadas durante a vigência do contrato de trabalho. Se as férias forem indenizadas, não haverá a incidência de contribuição previdenciária.

Já as férias indenizadas não, conforme Marisa dos Santos (2012, p. 62):

O § 9º do art. 28 do PCSS relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição do segurado e que não são consideradas remuneração para fins de cálculo da contribuição devida pela empresa (art. 22, § 2º, do PCSS). Destacamos: as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT (d); as recebidas a título da indenização (e 3); as recebidas a título de incentivo à demissão (e 5); e as recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT (e 6).

Por tal motivo, imperioso se faz o esclarecimento da natureza das férias para que se possa atribuir a elas a correspondente incidência previdenciária.

#### 3.1.1.1.12 *Gorjetas*

As gorjetas, como já mencionado anteriormente, fazem parte do salário-de-contribuição por expressa previsão legal, art. 28, inciso I do PCSS.

No breve ensinamento de Hugo Góes (2011, p. 406):

Gorjeta é a parte da remuneração do empregado que é paga por terceiros (clientes). De acordo com o § 3º do art. 457 da CLT, "considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados". O melhor exemplo de gorjetas são aqueles conhecidos 10% que pagamos aos garçons quando vamos aos restaurantes. A contribuição previdenciária incide sobre as gorjetas.

Nas palavras de Marisa dos Santos (2012, p. 75):

[...] o salário de contribuição é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifo meu).

Mostra-se pacífico o tema, que inclusive é trazido na norma previdenciária, não dispendendo maiores análises ou aprofundamento em seu estudo. As gorjetas integram o salário-de-contribuição.

#### 3.1.1.1.13 *Gratificações*

Como bem coloca Hugo Góes (2011, p. 409), no seu ensinamento:

Exemplos de gratificações habituais: as concedidas por produtividade, antiguidade, assiduidade etc. A gratificação pode concernir, ainda, ao exercício de determinada função para a qual o empregado for designado (cargos de confiança, de direção ou chefia, de secretário etc.). Portanto, gratificações que forem pagas com habitualidade terão a incidência da contribuição previdenciária, pois farão parte do salário. Gratificações eventuais não terão a incidência da contribuição.

As gratificações, portanto, só farão parte da base de cálculo se forem pagas com habitualidade,

#### 3.1.1.1.14 *Horas extras*

Por sua natureza remuneratória, eis que é contraprestação sobre o trabalho desempenhado além da jornada de trabalho, as horas extras fazem parte do salário-de-contribuição.

Seu conceito de contraprestação pecuniária ao labor do empregado é bem colocado na lição de Hugo Góes (2011, p. 403):

Horas extras são as prestadas além do horário normal fixado por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho. A remuneração da hora extra é superior à da hora normal em, no mínimo,

cinquenta por cento (CF, art. 7º, XVI). Tem o adicional de horas extras natureza salarial e não indenizatória, pois remunera o trabalho prestado após a jornada normal de trabalho. Assim sendo, incidirá contribuição previdenciária sobre o valor da remuneração das horas extras.

Já Marisa dos Santos (2012, p. 76), traz o entendimento do STJ:

O STJ, em recente decisão, que merece transcrição, elucidou a questão relativa à composição do salário de contribuição por algumas verbas:

“(…)

5. As verbas relativas ao 1/3 de férias, às horas extras e adicionais possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária. [...]”.

Considera-se pacificado o tema, em se reconhecendo a parcela aludida como passível de sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

#### 3.1.1.1.15 *Quebra de caixa (bancário e comerciário)*

Como parcela salarial que é, destinada aos casos específicos em que o trabalhador atua em função de recebimento ou pagamento em nome do empregador, considera-se parcela salarial a verba paga ao trabalhador em decorrência da “quebra de caixa”.

Colhe-se da lição de Hugo Góes (2011, p. 413):

A quebra de caixa é paga aos trabalhadores que fazem recebimentos e pagamentos em nome do empregador, trabalhando diretamente no caixa da empresa. Quando o empregado faz algum pagamento a maior do que deveria pagar, ou algum recebimento a menor do que deveria receber, terá de arcar com a diferença de caixa. Como forma de compensar possíveis diferenças de caixa, é comum esse s empregados receberem a denominada quebra de caixa.

De acordo com a Súmula 247 do TST, “a parcela paga aos bancários sob a denominação quebra de caixa possui natureza salarial, integrando o salário do prestador dos serviços, para todos os efeitos legais”. Assim sendo, incide contribuição previdenciária sobre a quebra de caixa.

Com efeito, a verba paga à título de quebra de caixa destinada ao trabalhador que atua na função de recebimento ou pagamento de verbas de seu empregador é uma forma de compensar o risco de erro no procedimento do recebimento de quantia, a menor ou maior. Neste caso ele deverá arcar com as diferenças do caixa, incidindo a devida contribuição previdenciária.

### 3.1.1.1.16 *Repouso semanal remunerado – RSR*

O repouso semanal remunerado é garantia constitucional ao trabalhador e dá preferência ao descanso aos domingos, como insculpido no art. 7º, inciso XV da constituição federal, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária, como assevera Hugo Góes (2011, p. 410)

### 3.1.1.1.17 *Salário In Natura*

Além da alimentação já mencionada, pode ser considerado salário *in natura*, ou salário utilidade, as parcelas de habitação, vestuário, ou outras prestações *in natura* que a empresa, por força de contrato ou de costume, fornecer habitualmente (BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014).

Para se caracterizar a parcela de habitação, por exemplo, como base de cálculo, o fornecimento de moradia deve ser habitual e pelo trabalho e não para o trabalho, nas palavras de Hugo Góes (2011, p. 410)

A prestação *in natura* constitui salário quando, além de habitual, for concedida ao empregado pelo trabalho realizado como parte de sua contraprestação, e não para proporcionar a execução do serviço contratado. Em suma, se a utilidade é fornecida pelo trabalho, terá natureza salarial; se fornecida para o trabalho, não terá natureza salarial.

Assim sendo, tem natureza salarial, por exemplo: o automóvel fornecido pela empresa, do qual o empregado também se utiliza nos finais de semana; a casa fornecida pela empresa para moradia do empregado.

Sobre todas as verbas elencadas, portanto, incidem a alíquota da contribuição previdenciária.

## 3.2 DA ALÍQUOTA DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A alíquota em voga deve seguir disposição de portaria do Ministério da Fazenda ou do Ministério da Previdência Social, podendo ter o campo de incidência alterado conforme se expõe. A alíquota vigente desde o dia 1º do corrente ano é a seguinte, quanto ao campo de estudo da presente pesquisa, segundo a Portaria MF nº 19, de 10 de janeiro de 2014:

Art. 7º A contribuição dos segurados empregado, inclusive o doméstico, e do trabalhador avulso, relativamente aos fatos geradores que ocorrerem a partir da competência janeiro de 2014, será calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota, de forma não cumulativa, sobre o salário-de-contribuição mensal, de acordo com a tabela constante do Anexo II desta Portaria.

[...]

A alíquota da parcela do empregado é no importe de 8% até os salários com limite de R\$ 1.317,07, 9% do valor anterior até R\$ 2.195,12 e disso até R\$ 4.390,24, de 11%, já a alíquota incidente sobre as parcelas relativas à cota empregador é prevista no art. 201, I, do Decreto 3.048/99, e no art. 22, I, da Lei de Custeio, sendo no importe de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, ao empregado.



## 4 A ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO

A análise das contribuições previdenciárias na justiça do trabalho, em especial naquilo que toca o seu recolhimento, é campo com maior grau de divergência entre as decisões desta justiça especializada, merecendo maiores esclarecimentos com base em toda a pesquisa realizada.

O recolhimento é precedido pela discussão que embasa a temática abordada neste trabalho monográfico, ensejando variadas teses sustentadas nos tribunais.

Com isto, reflete-se tal análise no recolhimento ou não em atraso das referidas contribuições previdenciárias, peça chave em toda a discussão posta.

### 4.1 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS

A Justiça do Trabalho tem competência para executar, de ofício, as contribuições sociais e seus acréscimos legais das sentenças que proferir, esse é o texto literal trazido pela Emenda Constitucional nº 45/04 que incluiu o inciso VIII ao artigo 114 da CF.

Desta competência conferida constitucionalmente à justiça especializada, surge as divergências quanto a análise das contribuições previdenciárias pelos doutos magistrados trabalhista, onde se busca esmiuçar e trazer os entendimentos que de fato prevalecem no âmbito jurisprudencial.

Das palavras de Amauri Mascaro Nascimento (2012, p. 335) extrai-se a seguinte explanação:

Podem surgir divergências sobre o exato critério para o cálculo das contribuições previdenciárias que a empresa terá de recolher, matéria a ser dirimida pelo juiz do trabalho na liquidação da sentença, seguindo-se a penhora e, após, os embargos à execução e o agravo de petição, se for o caso.

Desta feita, visualizando a situação tem-se que há uma análise judicial sobre verbas de natureza remuneratória, ou não, nas quais se deve fazer um juízo de incidência das contribuições previdenciárias, sem esquecer-se da natureza

jurídica tributária de tais contribuições, observando o fato gerador da obrigação tributária, exigibilidade, mora, multas, entre outras análises.

Embora se tenha adotado, didaticamente, a abordagem do caráter tributário das contribuições previdenciárias no segundo capítulo da presente pesquisa, acredita-se que a abordagem de temas como o fato gerador e o momento de exigibilidade da obrigação tributária se façam mais esclarecedores se abordados no atual capítulo, de maneira que se possa criar um liame didático entre as contribuições previdenciárias e os referidos institutos tributários.

Destarte, ao se analisar as lides trabalhistas que pleiteiem verbas de natureza remuneratória, sendo estas tributáveis do ponto de vista previdenciário, nascem a celeuma que transcende cada capítulo desta pesquisa, qual seja, a definição do fato gerador da obrigação tributária.

Trazendo o ensinamento pelo viés tributário, assim diferente não o poderia ser, eis que a natureza jurídica do instituto é intimamente ligada a sua definição, formando o que se tem por relação tributária, nas palavras de Hugo de Brito Machado (2004, p. 122):

Já é sabido que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. Essa relação constitui objeto essencial do Direito Tributário, que é de natureza obrigacional, como já ficou esclarecido.

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória, como adiante será explicado.

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

Com efeito, considerando existente a relação tributária, tem-se por ocorrido o chamado fato gerador desta obrigação. Mas a ocorrência de tal fato, que é jurídico, decorre de previsão em lei, previsão que define o fato imponible ao contribuinte, a chamada hipótese de incidência.

Dispõe o artigo 114 do CTN que *“fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.”*

A ocorrência real da hipótese de incidência no plano fático é o que se chama de fato gerador, ou fato imponible, que gera a obrigação tributária. A subsunção do fato gerador à hipótese de incidência origina a obrigação tributária. No ensinamento de Eduardo Sabbag (2012, p. 673), tem-se a linha do tempo” da relação tributária, iniciando com a previsão legal da hipótese de incidência, seguindo para a ocorrência do fato gerador, momento pelo qual se reconhecerá a obrigação tributária, com a posterior constituição do crédito tributário.

Esmiuçando o tema, nas palavras de Eduardo Sabbag (2012, p. 673-674):

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

No conceito de Hugo de Brito Machado (2004, p. 127-128), o fato gerador é:

[...] a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114). Analisando essa definição, temos:

a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim. Diversas têm sido as denominações utilizadas pela doutrina para designar o fato gerador. Entre outras: suporte fático, situação base cie fato, fato imponible, fato tributável, hipótese de incidência. No Brasil tem predominado, porém, a expressão fato gerador, que se deve à influência do Direito francês, sobretudo pela divulgação, entre nós, do trabalho de Gas-ton Jèze, específico sobre o tema.

Ainda no ensinamento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 130) urge mencionar a questão do momento da consumação do fato gerador, que pode se dar no plano fático ou no plano jurídico, tendo o do plano fático a necessidade apenas da reunião das circunstâncias materiais que possam gerar as consequências

naturais decorrentes do fato. Já quanto a consumação do fato gerador no plano jurídico, este se dá com o momento da constituição definitiva da situação jurídica, nos termos de direito aplicável, segundo texto do art. 116 do CTN.

#### 4.2 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Adentrando mais especificamente no campo das contribuições previdenciárias, fazendo um paralelo com o conceito estudado acerca de fato gerador, momento de exigibilidade e hipótese de incidência, tem-se a grande discussão sobre qual dispositivo define no plano legal qual é/será a hipótese em que deverá incidir a respectiva alíquota no salário-de-contribuição do empregado, ou seja, qual o momento do fato gerador.

A discussão colocada não é pacificada pelos tribunais. Enseja a discussão o fato de que a insegurança jurídica que tal situação coloca é diretamente contrária ao objetivo do recolhimento das referidas contribuições previdenciárias no âmbito das sentenças trabalhistas.

Como bem afirma Antônio Henrique de Amorim Cadete (2011):

Segundo entendimento do Pretório Excelso, o fato gerador dos tributos não se encontra previsto na Constituição Federal, mas, a depender da espécie tributária, em leis complementares ou leis ordinárias. Desde logo se esclarece que, no caso das contribuições sociais gerais (art. 149 e art. 195, I, II, III e IV da CF), exige-se que o fato gerador seja definido em lei ordinária.

Neste momento impende distinguir fato gerador da contribuição do trabalhador, prevista no art. 195, inciso II da CF, no art. 198 e 214, I, ambos do Decreto 3.048/99:

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:

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988).

[...]

Art. 198. A contribuição do segurado empregado, inclusive o doméstico, e do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota, de forma não cumulativa, sobre o seu salário-de-contribuição mensal, observado o disposto no art. 214, de acordo com a seguinte tabela:  
[...]

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (BRASIL. DECRETO N° 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999.)

Tal definição distingue-se do que se tem por fato gerador da contribuição previdenciária cota empregador, que assim está prevista no artigo 195, I, “a”, da CF, além do inciso I, do parágrafo único do art. 195, e no art. 201, ambos do Decreto 3.048/99:

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

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

a 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; ; (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988).

[...]

Art. 195. No âmbito federal, o orçamento da seguridade social é composto de receitas provenientes:

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

I - as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (BRASIL. DECRETO N° 3.048, DE 6 DE MAIO DE 1999.)

Impende, então, salientar a previsão constitucional do art. 146, III, que diz que compete a lei complementar estabelecer normas gerais sobre a matéria de legislação tributária, especialmente sobre a base de cálculo, o fato gerador e os contribuintes dos tributos por ela definidos.

#### 4.2.1 Do entendimento da União

Com efeito, sob o entendimento do qual pactua a União (INSS) — polo ativo da relação tributária, na figura da AGU — sobre a questão, o art. 43, § 2º, da Lei 8.212/91 considera ocorrido o fato gerador na data da prestação dos serviços, ou seja, nasce a obrigação tributária para o recolhimento da contribuição previdenciária neste momento, refletindo diretamente nos acréscimos legais, que se verá adiante:

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

[...]

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço. (BRASIL. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991)

Dada mudança constitucional anteriormente abordada, a EC nº 45/04 acrescentou o inciso VIII do art. 114, da CF:

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:

[...]

VIII a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir; (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988)..

O trecho final do referido inciso será alvo de posterior análise, sendo de fundamental importância sua discussão no âmbito temático.

A União, na figura da Advocacia-Geral da União – AGU, no entendimento, baseado nas inúmeras manifestações nos processos trabalhistas desta natureza, aduz que o referido dispositivo não pode ser entendido como a previsão legal do fato gerador das contribuições previdenciárias, eis que o art. 43, §2º do PCSS já o faz. Seria, então, o art. 276 do Decreto 3.048/99 o momento da exigibilidade da cobrança da contribuição previdenciária resultante das sentenças ou acordos trabalhistas.

Nas palavras de Sérgio Pinto Martins (2012, p. 251):

A liquidação de sentença é, no processo do trabalho, a fase seguinte ao trânsito em julgado da decisão, pois nesta se reconhece o direito do empregado, podendo ser feita por artigos, por cálculos ou por arbitramento (art. 879 da CLT).

O reconhecimento da contribuição só poderá ser feito após o término da liquidação de sentença ou do ato da homologação do acordo, pois é nesse momento em que fica aperfeiçoado o fato gerador da contribuição previdenciária. Só se sabe quanto é devido ao empregado na liquidação de sentença, porém pode ainda ocorrer da sentença de liquidação sofrer embargos, e do julgamento dos embargos ainda há direito ao recurso de agravo de petição, de modo que só com o trânsito em julgado da decisão de embargos é que se poderá falar no *quantum* devido.

Em que pese ser a liquidação de sentença o momento a se apurar o *quantum* a ser recolhido à título de contribuição previdenciária, Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari, assim lecionam (2004, p. 372-373):

Embora a legislação seja omissa a respeito, resta evidente que, em se tratando de valores devidos em tempo pretérito (reconhecimento em Juízo, por sentença de mérito ou homologatória), o fato gerador da contribuição não é a sentença, mas o crédito devido ao segurado, desde a época do inadimplemento; assim, haverá execução do valor das contribuições, acrescidas de juros moratórios e multa, em função da ocorrência do fato gerador (importância devida, ainda que não paga).

Por analogia, seria o art. 276 o equivalente ao disposto no art. 30, da Lei 8.212/91, que regulamentou o recolhimento das contribuições, dando, inclusive, prazo para tal ação do contribuinte, qual seja o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência, mas com efeito na justiça especializada e sob prazo próprio.

Em assim sendo, na corrente difundida pela União, considera-se o pagamento das contribuições na justiça do trabalho ocorrido fora do prazo legal, incidindo os acréscimos legais de acordo com a legislação previdenciária, art. 879, §4º, da CLT.

Sobre o tema, posiciona-se Horvath Júnior (2006, p. 489):

Assim, o regime a ser aplicado em relação às contribuições é o de competência, aplicando-se a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, empregando-se a partir daí as regras pertinentes à atualização dos valores devidos.

WLADIMIR NOVAES MARTINEZ também entende que o fato gerador da contribuição previdenciária é o direito à remuneração e não o efetivo pagamento, tanto que o obreiro pode deixar espontaneamente de receber o dinheiro ou esta poderá falir (p. ex), sem que se desnature a obrigação da empresa de contribuir para a Previdência. Conclui, ressaltando que a decisão ou homologação do ajuste não constitui o crédito previdenciário, eis que esta preexistia à resolução enunciativa, situando-se na época do trabalho.”

De outro modo, estaria procedendo-se com verdadeiro favorecimento ao mau pagador, eis que o recolhimento posterior à liquidação de sentença trabalhista,

portanto fora do prazo legal, e o recolhimento do empregador que o efetuou no momento oportuno, dia 20 do mês subsequente ao da competência, em nada se diferenciariam.

#### 4.2.2 Do entendimento da Justiça do Trabalho

Domina os tribunais do trabalho a tese de que o trabalho prestado ao empregador, seguido do pagamento, configura a completude do fato gerador da obrigação previdenciária, assim como se pode constatar nos atuais precedentes do TST. O seguinte julgado da corte trabalhista dá concretude ao posicionamento:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO - FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA E MULTA

Não há falar na incidência de juros de mora e multa a partir da prestação dos serviços, porque o fato gerador da contribuição previdenciária é o pagamento ao empregado. Precedentes desta Eg. Corte.

[...]

Segundo o inciso I, 'a', do art. 195, a contribuição social do empregador incide sobre 'a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, com ou sem vínculo empregatício'.

Ora, seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos ou creditados os rendimentos do trabalho.

É sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição. E por isso ela é devida também periodicamente, de forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista. Mas tampouco se cuida de um tributo sobre o trabalho prestado ou contratado, a exemplo do que se dá com a propriedade ou o patrimônio, reconhecido na mera existência da relação jurídica.

[...]

(TST-AIRR-186400-22.2005.5.01.0511, 8ª Turma, Des. Rel. João Pedro Silvestrin. Julgado em 11.06.2014) (grifo nosso)

O TST editou a Súmula 368, nesse sentido:

DESCONTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS. COMPETÊNCIA. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. FORMA DE CÁLCULO (redação do item II alterada na sessão do Tribunal Pleno realizada em 16.04.2012) - Res. 181/2012, DEJT divulgado em 19, 20 e 23.04.2012

I - A Justiça do Trabalho é competente para determinar o recolhimento das contribuições fiscais. A competência da Justiça do Trabalho, quanto à execução das contribuições previdenciárias, limita-se às sentenças condenatórias em pecúnia que proferir e aos valores, objeto de acordo



homologado, que integrem o salário de contribuição. (ex-OJ nº 141 da SBDI-1 - inserida em 27.11.1998 )

II - É do empregador a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e fiscais, resultante de crédito do empregado oriundo de condenação judicial, devendo ser calculadas, em relação à incidência dos descontos fiscais, mês a mês, nos termos do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

III - Em se tratando de descontos previdenciários, o critério de apuração encontra-se disciplinado no art. 276, §4º, do Decreto nº 3.048/1999 que regulamentou a Lei nº 8.212/1991 e determina que a contribuição do empregado, no caso de ações trabalhistas, seja calculada mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário de contribuição. (ex-OJs nºs 32 e 228 da SBDI-1 – inseridas, respectivamente, em 14.03.1994 e 20.06.2001) (BRASIL. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO, 2012)

Assim sendo, advento do art. 276 do Decreto 3.048/99 serviu de evento estabilizante para a Justiça do Trabalho atribuir o entendimento dominante nos tribunais especializados, como regulamentador da legislação previdenciária. Assim reza o artigo 276 do aludido Decreto:

Art. 276. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o recolhimento das importâncias devidas à seguridade social será feito no dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença.

A título de entendimento histórico, a mudança legislativa que concerne a inclusão do divergente § 3º, no art. 43 do PCSS se deu com a lei 11.941/09, e nas discussões anteriores a ela, e a MP 449/08, que a antecedeu com o mesmo texto legal, o entendimento consubstanciado no âmbito do processo trabalhista não diferia do hodierno, embora a celeuma não fosse da dimensão atual. Neste sentido, argumenta Kelly Benício Bailão (2014):

A alteração advinda com a inclusão dos §§ 2º e 3º, ao art. 43 da Lei de Custeio, feita pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, não foi suficiente para superar as divergências quanto ao fato gerador das contribuições previdenciárias, não só porque ela não se aplica aos fatos ocorridos antes da sua vigência, mas também porque sua constitucionalidade estava sendo discutida pelo Pleno do TST, por meio do TST-ArgInc-95541-69.2005.5.03.0004.

Contudo, com a edição desta Medida Provisória a jurisprudência sobre a matéria deixou de ser pacífica quanto ao fato gerador das contribuições previdenciárias ser o pagamento das verbas deferidas judicialmente. Assim, após a modificação legislativa, passaram a ser proferidas decisões favoráveis à tese da Fazenda Pública, no sentido de que as contribuições previdenciárias apuradas em decorrência de condenação judicial trabalhista ou acordo homologado em juízo, são devidas desde a data da prestação do serviço, desde que esta prestação seja posterior à edição da MP 449/08.

Observe-se, porém, que quanto ao período anterior à edição da MP referida, o entendimento jurisprudencial está sedimentado no sentido de que o fato gerador das contribuições previdenciárias é o efetivo pagamento da remuneração ao trabalhador, como se verá a seguir.

De tal maneira, objetivando um entendimento jurisprudencial acerca do tema, arrolando para isto recorte do Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região – TRT 12, corrobora-se em parte a tese sustentada pela União, revelando-se como uma tese mista:

FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Apenas com a nova redação do § 2º do art. 43 da Lei 8.212/91, que entrou em vigor 06/03/2009, ou seja, noventa dias após a vigência da Medida Provisória nº 449/2008 (DOU de 4.12.2008) em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 195, § 6º, da CRFB, a atualização deverá levar em conta, como fato gerador, a data da prestação do serviço.

O Juízo de origem determinou a incidência de juros a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença, independentemente da citação do executado.

Analiso que o art. 195, inc. I, alínea “a”, da CRFB/88 dispõe que a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador decorre do pagamento de rendimentos pela prestação de trabalho.

É importante lembrar que o § 4º do art. 879 da CLT dispõe que a atualização monetária das contribuições previdenciárias segue o critério previsto nas leis previdenciárias.

[...]

Por isso, assevero que a nova redação do art. 43 da Lei nº 8.212/91, dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, é aplicável apenas para as contribuições previdenciárias relativas às prestações de serviços ocorridas a partir de 06/03/2009 e/ou quando a própria sentença (como título exequendo) assim o prever; pois não há falar em aplicação retroativa da nova regra, em observância ao princípio da irretroatividade da lei tributária, inserto no art. 150, III, “a”, da CRFB/88, segundo o qual é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Observando-se a aplicação da lei no tempo, nas hipóteses em que a prestação dos serviços tiver sido realizada em momento anterior à mudança promovida (06.03.2009), observado o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CRFB/88), o fato gerador das contribuições previdenciárias permanece regido pelo artigo 276, “caput”, do Dec. nº3.048/99. (RO 0000010-17.2014.5.12.0027-14, 3ª Câmara, Juiz Rel. Nivaldo Stankiewicz, J. em 01.10.2014)

Em que pese o precedente elencado, deixa o tribunal, então, no entendimento que predomina, de aplicar a legislação previdenciária para, em razão da interpretação que revela incompatibilidade dos dispositivos citados sobre o fato gerador para com a Constituição Federal, no cerne que toca a incidência do tributo sobre a folha de salários e demais remunerações pagas ou creditadas ao trabalhador, como pressupõe o art. 195, I, “a”, da CF, não devendo, então, incidir a

inovação trazida pelo inciso I, do art. 28 do PCSS, além do inciso I, do art. 22, do mesmo texto legal, que consideram as verbas “devidas” também passíveis de desconto previdenciário, como se pode observar:

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

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

[...]

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (BRASIL. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991).

Neste contexto, Sérgio Pinto Martins (2012, p. 36) aduz que “mesmo que a verba não tenha sido paga, mas já era devida, o fato gerador já ocorreu e apenas será declarado na sentença” .

De tal forma, manifesta-se Antônio Cadete (2011):

A referida "fórmula" utilizada pelo legislador ordinário (remunerações pagas, devidas ou creditadas) também se repete no art. 22, I e no art. 28, I da mesma Lei.

Pois bem, sendo o fato gerador da obrigação tributária a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN <sup>[06]</sup>), percebe-se que qualquer uma das três situações previstas no juízo de alternatividade estatuído no art. 30, I, "b" da Lei 8.212/91 é capaz de fazer surgir a obrigação tributária principal.

Ainda no ensinamento de Antônio Cadete (2011), quando umas das três situações previstas na legislação específica efetivamente ocorrerem no plano fático se terá como realizado o fato gerador da obrigação previdenciária. É exemplo do trabalhador que presta serviços num determinado mês o que por si só já concretiza o fato gerador, ou nos casos onde o pagamento precede a realização da prestação do

serviço, sendo uma das três situações fáticas previstas e, portanto, a realização do fato gerador da contribuição previdenciária.

Em que pese o exposto, o entendimento dos tribunais do trabalho, consubstanciado pelas decisões do TST são de que o fato gerador da obrigação previdenciária é o trânsito em julgado da sentença condenatória, que precede o momento do pagamento das obrigações trabalhistas por parte do empregador.

A propósito o TST vem firmando entendimento:

RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA DE JUROS E DE MULTA. TERMO INICIAL. Os §§ 2º e 3º da Lei nº 11.941/2009 devem ser apreciados em consonância com o que dispõe o artigo 195, I, a, da Constituição, que determina que a materialidade das contribuições instituídas com apoio naquela alínea seja a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Nesse sentido, a jurisprudência do c. TST já se firmou no sentido de que os juros e a multa de mora sobre as contribuições previdenciárias deverão incidir apenas a partir do dia dois do mês seguinte ao da liquidação de sentença, ex vi da regra inserta no caput do artigo 276 do Decreto nº 3.048/99 . (Ministro Aloysio Corrêa da Veiga). Recurso de revista conhecido e provido. (TST - RR: 352008020075030045, Data de Julgamento: 22/10/2014, Data de Publicação: DEJT 24/10/2014)

Em remate, por mais que as divergências instaladas nos tribunais trabalhistas resultem nas mais variadas formas de entendimento, com algumas prevalecendo sobre outras, com os argumentos que lhes são peculiares, as reformas jurisprudenciais realizadas no âmbito da competência do TST pacificam o entendimento consubstanciado anteriormente.

#### 4.3 DO CRITÉRIO DE ATUALIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO

A competência da Justiça do Trabalho engloba, também, a análise dos acréscimos legais decorrentes do atraso no recolhimento da contribuição previdenciária.

De tal sorte, o prazo para o recolhimento das aludidas contribuições é até o dia 20 do mês seguinte ao da competência, como assevera o art. 30, b do PCSS.

Como arrolado anteriormente, a questão de atualização das contribuições previdenciárias quando recolhidas em atraso faz com que se instalem mais divergências sobre o tema.

Desta feita, impinge salientar que mais uma vez se polariza o entendimento tanto da Fazenda Pública, quanto dos Tribunais Trabalhistas.

De sorte, o art. 879, §4º, da CLT regula a matéria assim prescrevendo:

Art. 879 - Sendo ilíquida a sentença exequenda, ordenar-se-á, previamente, a sua liquidação, que poderá ser feita por cálculo, por arbitramento ou por artigos.

[...]

§ 4º A atualização do crédito devido à Previdência Social observará os critérios estabelecidos na legislação previdenciária. (BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943).

E na legislação pertinente, Lei 8.212/91, no art. 35, tem-se:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (BRASIL. LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991).

Depreende-se, então, que a atualização do crédito previdenciário observará a legislação previdenciária aplicável. Entretanto, como observado anteriormente, tal assertiva se submete à condição do reconhecimento do atraso da contribuição, em sendo o fato gerador aquele previsto pela legislação previdenciária e sustentado pela Fazenda Pública, qual seja a prestação de serviços do trabalhador.

#### **4.3.1 Dos Juros de mora e da Multa moratória**

Quando se tem constatado mora em relação ao pagamento das contribuições previdenciárias serão acrescidos ao montante principal os acréscimos legais decorrentes de tal inadimplemento. Dentre os acréscimos legais estão os

juros de mora que equivale à taxa alusiva ao Sistema Especial de Liquidação de Custódia (taxa SELIC). Segundo Sérgio Pinto Martins (2012, p. 229):

O objetivo da lei é fazer com que o contribuinte recolha no prazo a contribuição, sob pena de pagar juros normais de mercado. Se o valor dos juros foi baixo, a empresa preferirá não pagar a contribuição e empregar o dinheiro no mercado financeiro.

O cálculo é feito mensalmente, iniciando no primeiro dia do mês seguinte ao do fim do período de apuração até o último dia do mês que antecede ao pagamento, como leciona Sérgio Pinto Martins (2012, p. 229).

Os juros não se revestem de caráter punitivo, mas sim de indenizatório, como se compreende no ensinamento de Fábio Zambitte Ibrahim (2010, p. 382):

Os juros constituem verdadeira indenização a ser paga pelo sujeito passivo, em virtude da disponibilidade financeira indevida, obtida pela empresa ao não o devido em época própria. Os juros não possuem caráter punitivo; nadam ais são do que a remuneração do capital.

O tema sofreu mudanças com o advento da MP 449/08, transformada posteriormente na Lei 11.941/09, revogando o disposto nos artigos 34 e 35 da Lei 8.212/91, passando a observar a incidência de tais acréscimos ao disposto no art. 61 da Lei 9.430/96, seguindo, portanto, a norma geral sobre os tributos federais, como se observa na obra de Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari (2013, p. 343)

Assim dispõe o referido texto legal do art. 61, da lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Adentrando então no campo da multa moratória, como supracitado, tal multa deve incidir desde o primeiro dia seguinte ao do vencimento do prazo para o recolhimento das contribuições previdenciárias, até o último dia de inadimplemento em que se efetuará o pagamento.

No entendimento de Fábio Zambitte Ibrahim (2010, p. 382) a multa seria espécie distinta dos juros de mora, pois sua natureza seria sancionatória e não indenizatória.

A multa moratória, do mesmo modo que os juros de mora, se dá pelo inadimplemento das contribuições aludidas no prazo legal pro parte do responsável pelo recolhimento.

Cabe ressaltar que o cálculo respectivo dos acréscimos legais é feito em liquidação de sentença, quando reconhecidas seu atraso. Portanto, a manifestação da União, quando de possível insurgência acerca dos montantes se dá em sede de execução trabalhista, por meio de impugnação de cálculos de liquidação, ou em resposta a embargos de execução, sobrevivendo ainda os mais diversos meios recursais previstos na processualística trabalhista.

Neste ínterim, urge destacar que o recolhimento em atraso depende do posicionamento do respectivo tribunal trabalhista, ou mesmo de suas câmaras ou turmas, eis que a divergência é instalada nas mais variadas formas.

Com efeito, ao se dizer que o fato gerador da obrigação previdenciária é a efetiva prestação de serviço, em sendo reconhecido sem consideração da Lei 11.941/09, caberia o cálculo dos acréscimos legais desde o prazo conferido pela Lei de Custeio para o recolhimento da aludida contribuição, ou seja, juros de mora e multa moratória desde o dia 20 do mês seguinte ao da competência. Como já decidido pelo egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 12ª Região:

JUROS E MULTA. "CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. As contribuições previdenciárias são apuradas de forma a recompor o salário de contribuição, e o fato gerador da obrigação não ocorre com a sentença, mas a partir da efetiva prestação de serviço pelo trabalhador". (Ementa da lavra da Exma. Juíza Maria de Lourdes Leiria, extraída do acórdão proferido no Processo AP 00938-2008-011-12-85-6)

[...]

De acordo com a referida norma, extrai-se que haverá incidência de juros e multa caso não observado o referido prazo (dia dois do mês seguinte ao da liquidação da sentença).

Todavia, para as situações constituídas posteriormente à edição da aludida Medida Provisória (03-12-2008), haverá incidência da multa e dos juros considerando o mês da prestação dos serviços.

[...]

Ante o exposto, votei no sentido de dar provimento parcial ao agravo de petição nesse tópico para excluir do comando sentencial a determinação de acréscimo da multa de 20% sobre os valores devidos à Previdência Social, relativamente ao período anterior à vigência da MP n. 449/08, ou seja, até 03-12-2009.

Contudo, acabei ficando vencido no particular, uma vez que a maioria dos meus pares entendeu que o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação dos serviços e, por isso, tanto os juros quanto a multa são devidos desde aquela época, donde a decisão agravada foi mantida por seus próprios fundamentos. (AP 00993-2009-008-12-00-1 -6, 5ª Câmara, Juiz Rel. Garibaldi Tadeu Pereira Ferreira, J. em 10.11.2011)

Entretanto o reconhecimento do fato gerador da obrigação como sendo a prestação de serviços pode se dar pela interpretação da inovação trazida pela Lei 11.941/09, produzindo efeitos a partir deste período, conferindo o cálculo dos acréscimos legais neles englobados juros de mora e multa moratória, somente a partir do momento em que se considera a mora no pagamento para os fatos que se deem a partir de sua vigência.

Em sentido oposto, pode-se verificar que a divergência jurisprudencial prevê, ainda, a situação em que o fato gerador das contribuições é somente após o transcorrido o prazo para pagamento das verbas trabalhistas. Neste caso os acréscimos legais compreendidos pelos juros de mora e multa moratória somente incidirão se constatado o não recolhimento das contribuições neste prazo. Como se verifica no seguinte recorte do tribunal catarinense:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. MULTA E JUROS DE MORA. A incidência de juros de mora e multa somente ocorrerá quando houver atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes de créditos reconhecidos em ações trabalhistas, em vista do prazo previsto no art. 276 do Decreto nº 3.048/99.

[...]

Ainda que a questão não esteja pacificada, vem tomando corpo o entendimento de que essas alterações legislativas, de caráter infraconstitucional, não modificam o marco de incidência dos juros e multa sobre as contribuições previdenciárias, pois o teor da regra constitucional que institui e fixa os limites de incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas impõe que as leis posteriores tenham uma interpretação a ela conforme.

[...]

Observados os parâmetros constitucionais, conclui-se, em uma interpretação sistemática, que a Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, que alterou o art. 43 da Lei n. 8212/91, não modificou a forma de cálculo das contribuições previdenciárias quando elas são devidas em decorrência de decisão judicial, persistindo o prazo limite específico de recolhimento previsto no art. 276 do Decreto n. 3.048/99. Oportuno destacar que as parcelas previdenciárias somente se tornam devidas depois da constituição do título executivo judicial.

[...]



Em conclusão, a incidência de juros de mora e multa somente ocorrerá quando houver atraso no recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes de créditos reconhecidos em ações trabalhistas, em vista do prazo previsto no art. 276 do Decreto n. 3.048/99. (AP 0002659-62.2012.5.12.0014 -6, 1ª Câmara, Juiz Rel. Garibaldi Tadeu Pereira Ferreira, J. em 17.06.2014)

Tal tese é que a prevalece no TST, seguindo o entendimento majoritário, segundo atesta:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. JUROS E MULTA. FATO GERADOR. O acórdão regional está em harmonia com a jurisprudência do TST ao decidir que somente incidirá multa e juros caso não observado o segundo dia do mês subsequente ao da liquidação da sentença (artigo 276 do Decreto nº 3.048/99). Incólumes os dispositivos apontados como violados. Óbice do art. 896, § 4º, da CLT. Agravo de instrumento conhecido e não provido. (TST-AIRR-288240-76.2007.5.12.0001, 1ª Turma, Des. Rel. Dora Maria da Costa, J. em .28.04.2010).

Doutra forma, existe ainda o entendimento nos tribunais do trabalho acerca da não incidência da multa moratória sobre a contribuição previdenciária recolhida com os acréscimos moratórios, isto porque não estaria a multa enquadrada no conceito de acréscimos moratórios nem prevista no art. 43, da Lei de Custeio que regula o recolhimento nas ações trabalhistas, sendo espécie de sanção na qual só deve incidir se não recolhido no prazo legal pelo qual o empregador está sujeito a pagar no âmbito do processo do trabalho, previsto no art. 276 do Decreto 3.048/99, como se pode verificar:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ATUALIZAÇÃO. JUROS E MULTA DE MORA. A atualização monetária dos créditos devidos à Previdência Social, decorrentes das sentenças condenatórias com trânsito em julgado posterior à MP 449/2008, submete-se ao disposto na Lei n. 11.941/2009, a que foi convertida. Nesse caso, os juros moratórios devem incidir desde a época da prestação dos serviços, o mesmo não ocorrendo com a multa de mora, somente aplicável após o decurso do prazo para recolhimento nos autos. (AP 0000564-35.2013.5.12.0043 -9, 4ª Câmara, Des. Rel. Mari Eleda Migliorini, J. em 08.10.2014)

Embora se tenha tais teses divergentes, com decisões que seguem o dissenso, a que realmente domina o entendimento dos tribunais trabalhistas é a de que somente é devido juros de mora e multa moratória no âmbito das contribuições previdenciárias decorrentes de ações trabalhistas se desrespeitado o prazo de recolhimento previsto pelo art. 276 do Decreto 3.048/99.

## 5 CONCLUSÃO

A execução das contribuições previdenciárias via justiça do trabalho veio dar celeridade à questão proposta, ou seja, o juiz teve a si a responsabilidade e o dever de, *ex officio*, executar o crédito previdenciário resultante da sentença trabalhista que proferir.

A questão fática que gera obrigação tributária é importante neste diapasão, haja vista que é o fato gerador que vai demonstrar no mundo real aquela previsão genérica e virtual contida na hipótese de incidência da norma. Não se pode caracterizar o fato gerador no que tange ao pagamento de remuneração ao trabalhador, haja vista que a própria legislação previdenciária atribui o fato gerador à prestação de serviços, o qual surge ao empregador a obrigação de pagar o débito previdenciário no momento oportuno (importâncias devidas), qual seja, o mês subsequente ao da prestação dos serviços, sendo este o momento de sua exigibilidade. Analisando o recolhimento nas lides trabalhistas, tal prazo seria o dia dois do mês subsequente ao do trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

A jurisprudência nos tribunais trabalhistas não é pacífica. Fica-se a mercê dos mais diversos entendimentos, como o que tange à definição de fato gerador das contribuições previdenciárias, o do momento da exigibilidade, o de reconhecimento ou não de mora no pagamento, de parcelas salariais nas quais incidem a contribuição previdenciária, de competência ou não da justiça do trabalho na execução do crédito decorrente de determinadas espécies de sentença. Ou seja, dependendo da turma/câmara ou da vara trabalhista que for analisar os casos em comento, se terá diversas decisões que podem não guardar nenhuma justificativa semelhante.

Com isso a insegurança jurídica se demonstra instaurada no tema posto. Os doutrinadores tributários e previdenciários defendem a tese de que a ocorrência do fato gerador e o momento da exigibilidade são coisas distintas, sendo o momento para pagamento da contribuição o mesmo do pagamento da remuneração do trabalhador, com base no mês de prestação de serviços.

Em remate, o entendimento que prevalece hodiernamente é o corroborado durante todo o levantamento da pesquisa monográfica, atribuindo o fato gerador da contribuição previdenciária ao momento do pagamento das verbas trabalhistas.

A questão da incidência de acréscimos legais (juros de mora e multa moratória) é relevante ao caso em que tais contribuições não são recolhidas no momento oportuno, qual seja, via de regra dominante, o momento do pagamento das verbas trabalhistas.

Com força dominante, entende-se que a aplicação de juros e multa limita-se ao entendimento corroborado pela justiça especializada, qual seja, convencionando-se que a obrigação tributária só se aperfeiçoaria depois de findo o prazo supramencionado do pagamento das verbas trabalhistas, incidindo os critérios de atualização das contribuições previdenciárias.

Cria-se, com tudo isso, apenas um jogo de disputa doutrinária, procedimental e processualística. A divergência neste sentido pode mostrar entendimentos distintos, mas apenas protela as discussões na justiça do trabalho acerca da cobrança e da incidência das contribuições previdenciárias.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**:. rev. e atual. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2013.

BAILÃO, Kelly Benício. **O fato gerador das contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho**. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 09 maio 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.47917&seo=1>>. Acesso em: 05 out. 2014.

BRASIL. Planalto. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3048compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048compilado.htm)>. Acesso em: 09 set. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm)>. Acesso em: 05 out. 2014.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Tabela de incidência de contribuição**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/contribuicoes/tabelaincidencontrib.htm>>. Acesso em: 04 set. 2014.

CADETE, Antonio Henrique de Amorim. **Prestação de serviços: o fato gerador das contribuições previdenciárias**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2842, 13 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18890>>. Acesso em: 4 nov. 2014.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**: 5. ed., 3. tiragem, rev. conforme as emendas constitucionais ns. 41 e 42 e a legislação em vigor até 14.3.2004. São Paulo: LTr, 2004.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Previdenciário**. 15. Ed., rev., atual. Conforme legislação em vigor até janeiro de 2013. Editora Forense: 2013

GÓES, Hugo Medeiros de. **Manual de direito previdenciário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**: 15. Ed., ver., ampl., e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

JÚNIOR, Miguel Horvath. **Direito Previdenciário**: 6. Ed. São Paulo: Quartir Latin, 2006.

KERTZMAN, Ivan. **Curso prático de direito previdenciário**: revista, ampliada e atualizada. 9. ed. Salvador: Juspodvim, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Revista, atualizada e ampliada. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 28. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito da seguridade social**: custeio da seguridade social, benefícios, acidente do trabalho, assistência social e saúde - 32. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Previdenciário**: 14. ed. rev. conforme a legislação em vigor até janeiro de 2012. Florianópolis: Conceito, 2012.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito processual do trabalho**: 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. **Direito previdenciário esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.