

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIFACIG

RICARDO DE SOUZA FERREIRA

**DA IMPOSSIBILIDADE DE VERBAS INDENIZATÓRIAS COMPorem A
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL**

Manhuaçu, MG
2019

RICARDO DE SOUZA FERREIRA

**DA IMPOSSIBILIDADE DE VERBAS INDENIZATÓRIAS COMPOREM A
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no
Curso de Superior de Direito do Centro
Universitário UNIFACIG, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Msc. Bárbara Amaranto de Souza Ribeiro

Manhuaçu, MG
2019

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo destacar a impossibilidade de incidência das verbas de natureza indenizatória pagas ao trabalhador na base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal. Constata-se que não há incidência de Contribuição Previdenciária Patronal sobre verbas de natureza indenizatória, tais como terço constitucional de férias, aviso-prévio indenizado, férias usufruídas, os quinze dias que antecedem o auxílio-doença, salário-maternidade, salário paternidade, adicional noturno, adicional de periculosidade e horas extras, dentre outras. Entendimento este que tem amparo na doutrina e jurisprudência pátrias e se encontra em discussão, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral reconhecida em recurso extraordinário. Ao desenvolver tal discussão, espera-se também um futuro posicionamento da mais alta Corte do país, para pacificar tal questão, uma vez que o Fisco insiste em cobrar a contribuição previdenciária sobre todas as verbas pagas e devidas ao empregado e trabalhador avulso, ainda que de natureza indenizatória, entendimento que gera insegurança jurídica e onera o empregador, nos moldes do artigo 150, I, da Constituição Federal e do artigo 22 da Lei nº 8.212/1990, e legislação correlata.

Palavras-chave: Contribuição Social para Seguridade Social. Cota patronal. Verbas Indenizatórias. Não Incidência

ABSTRACT

This work highlights the impossibility of using the collection of compensatory nature fees in calculating of the Brazilian employer's social security contribution. There should not be any collection of employer's social security from any kind of compensatory nature fees such as constitutional third vacation, indemnified notice, vacation, the 15 days prior to sick pay, maternity pay, paternity salary, night surcharge, hazardous work premium and overtime, among others. This understanding is based on homeland doctrine and jurisprudence, but it is being under discussion in the Federal Supreme Court, in the context of general repercussions recognized in extraordinary appeals. This discussion in Brazilian highest court comes from the fact that Fisco is still collecting this kind of contribution from sums paid and owed to employees and self-employed worker from all sources including compensatory nature ones. This Fisco practice creates legal insecurity as it goes against the 150, I, of the Federal Constitution and Article 22 of Law No. 8.212 / 1990, and related legislation. The supreme court decision should give an end to the discussion and finally pacify it.

Keywords: Social Contribution to Social Security. Employer quota. Indemnity amounts. No incidence.

SUMÁRIO

Introdução	8
1. Do Sistema Tributário Nacional	10
1.1 Conceito de tributo	11
1.2 Espécies de tributos	14
1.3. Contribuições sociais: aspectos gerais	15
1.4. A natureza das contribuições previdenciárias	17
1.5. Hipótese de incidência nas contribuições previdenciárias patronais	18
2. Verbas de natureza indenizatória	27
3. Base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e impossibilidade de tributação das verbas indenizatórias	28
3.1. Das verbas de natureza indenizatória: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que incide a cobrança da contribuição patronal	34
3.1.1 Adicional noturno	34
3.1.2. Salário-maternidade	37
3.1.3. - 13º salário	42
3.2. Das verbas de natureza indenizatória ainda não pacificadas: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que não incide cobrança da contribuição patronal.	43
3.2.1. – Vale transporte	43
3.2.2. – Alimentação in natura	45
3.2.3. - Férias usufruídas	45
3.3. Das verbas de natureza indenizatória já pacificadas: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que não incide cobrança da contribuição patronal.	48
3.3.1. – Terço de férias	48
3.3.2. - Quinze dias que antecedem o auxílio-doença	50
3.3.3. – Aviso prévio indenizado	53
4. Considerações finais	55
Referências	56

Introdução

As contribuições a cargo do empregador e do empregado sem dúvidas mantêm parte do equilíbrio financeiro do Sistema Previdenciário, garantindo a prestação efetiva por parte do Estado aos segurados e a proteção advinda de infortúnios ao longo do período em que estejam trabalhando.

A negativa desta problemática por parte da coletividade é negar a obrigatoriedade da Contribuição Previdenciária. Não obstante, em se tratando de Contribuição Previdenciária Patronal, uma série de questionamentos vêm à baila, principalmente porque há diversas formas de abordar a sua base de cálculo, a exemplo da natureza indenizatória da verba, da natureza remuneratória, entre outras.

Em meio a este cenário, o tema das verbas de natureza indenizatória ganha relevância, pois sobre elas não deve incidir a Contribuição Previdenciária Patronal, existindo, assim, uma forma de evitar que o empregador recolha tributos a maior. Porém, nem sempre é tarefa simples identificar a natureza da verba paga ao empregado, e, não raras vezes, mesmo sendo esta identificada claramente como de natureza indenizatória, o Fisco tende a tributá-la por entender que todos os valores pagos aos empregados possuem como finalidade a retribuição do labor.

É neste cenário que situa-se o presente estudo, objetivando destacar a impossibilidade da incidência de verbas de natureza indenizatória pagas ao trabalhador na base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal, justificando-se nos casos de inadequada interpretação dos textos jurídicos e da legislação específica, que resultam em cobranças indevidas ao empregador, gerando ônus aos mesmos e evidenciando a contraditoriedade jurídica associada ao tema.

Para tal análise, faz-se presente o embasamento teórico a partir da legislação e da doutrina, bem como dos textos e artigos científicos sobre o assunto, em abordagens qualitativa e descritiva, no que se refere ao método de procedimento.

Ressalta-se, por primeiro, que a base de cálculo da Contribuição Patronal, em linhas gerais, possui alguns critérios legais. Nela incide o percentual de 20% sobre o total da remuneração paga ao trabalhador, devidas ou creditas, a qualquer título, no curso do mês, aos empregados ou trabalhadores avulsos que lhes prestem serviços. Sendo assim, elas são destinadas à retribuição do trabalho. A legislação ainda explicita que isto ocorre em qualquer forma de ofício, impondo o recolhimento até mesmo sobre gorjetas e ganhos eventuais, por exemplo.

Dessa maneira, a tributação deverá ocorrer nos termos de lei, contrato, sentença normativa, convenção ou acordo coletivo de trabalho, seja pelos serviços prestados efetivamente ao empregador ou pelo tempo em que o empregado ficará à disposição. Entretanto, há exceções na própria legislação, pois ela fala expressamente sobre a destinação dos valores pagos pelo empregador ao empregado ao utilizar a expressão “destinadas a retribuir o trabalho” (art. 22, I, Lei 8.212/91). Não obstante, é comum que o Fisco considere como tributável, ou seja, passível de Contribuição Previdenciária Patronal, todos os valores pagos aos trabalhadores, independentemente de sua natureza, reconhecendo-as todas como de natureza salarial. Deixa-se de fazer, portanto, a distinção entre o que é verba indenizatória, e o que é verba efetivamente de natureza salarial.

A este cenário, soma-se o fato de que as verbas de natureza indenizatória não são, como sabido, concebidas como contraprestação ao trabalho prestado pelo empregado, segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social. Logo, há de se concluir pela impossibilidade de incidência de Contribuição Patronal sobre as verbas de natureza indenizatória pagas ao trabalhador. Contudo, é comum que o Fisco desconsidere as verbas que detêm natureza indenizatória e tributem o montante do valor pago ao trabalhador, onerando o empregador e desvirtuando a própria natureza de tais verbas.

Antes de adentrarmos especificamente neste ponto e verificarmos como se posicionam a doutrina e jurisprudência quanto ao referente assunto, é essencial tecer algumas considerações acerca do sistema tributário nacional.

1. Do Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário surgiu da busca do Estado em obter recursos financeiros para suprir suas necessidades e fazer a manutenção de suas despesas públicas. Para isso, procurou-se instituir uma forma de retirada permanente dos particulares, que passou a ser a sua principal fonte de renda, qual seja, o tributo.

Este sistema é concebido como o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regem a atividade tributante. Vale lembrar que o significado da palavra tributação faz referência à atividade de instituição de tributos, embora em sentido amplo alcance também a arrecadação e fiscalização de seu recolhimento, sendo estas últimas atividades de natureza estritamente administrativas (COSTA, 2014, p.32).

Regina Helena Costa (2014, p.33), ao dissertar sobre o Sistema Tributário Nacional, defende que ele é o resultado:

[...] da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

Dessa maneira, faz-se necessário compreender estes três planos para que o seu entendimento seja absoluto.

Ao considerarmos o Direito Tributário, é fundamental reconhecer que sua principal fonte é a Constituição da República, que o disciplina no Capítulo I do Título VI, nos artigos 145 a 162. Desse modo, a Constituição de 1988 trata de quatro temas fundamentais do Sistema Tributário Nacional, sendo eles: “1) a precisão de regras-matrizes de incidência; 2) a classificação dos tributos; 3) a repartição de competências tributárias; e 4) as limitações ao poder de tributar” (COSTA, 2014, p. 34). Acerca do assunto, Schoueri (2011, p.65) pontua:

É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo-se, ali mesmo, os meios para seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para a conferência de competência tributária. [...] Não se

limita, entretanto, à conferência de competências tributárias o papel da Constituição. Em extensão inigualável, o Constituinte houve por bem descer às minúcias do exercício daquela competência.

Tem-se, ainda, que é na Constituição da República de 1988 que se encontra a fundamentação para a edição de outros instrumentos introdutórios de normas tributárias, pois o diploma legal em comento determina, por exemplo, casos em que se exigirão lei ordinária (BRASIL, art. 150, 1988) ou complementar (arts. 146 e 148, por exemplo), prevendo ainda outras fontes, como até mesmo meras resoluções (art. 155, parágrafo 2, IV). Para além disso, a Constituição prevê uma série de princípios e um rol de limitações ao exercício do poder-direito de tributar, traçando os contornos gerais do Sistema Tributário Nacional. Quanto às diretrizes constitucionais, Costa (2014, p.35), salienta:

No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos. Vale dizer, a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador.

Sabe-se, portanto, que a Constituição da República de 1988 atribuiu o que cada pessoa política pode realizar na seara fiscal, impondo limites ao poder de tributar de cada ente e definindo os princípios que dão norte a todo o sistema. Para além, não se pode ignorar que existem, além dos artigos até então mencionados, outras normas tributárias pertencentes ao Sistema Tributário Nacional, que se encontram no bojo da Constituição, como analisaremos adiante.

M

É importante ressaltar que a Constituição não cria tributos, pois o seu papel é o de repartir as competências para instituí-los. Assim, a definição normativa de tributo está insculpida no art. 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), expressando que o 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”.

Costa (2014, p.105), chama a atenção para o fato de que a Constituição, ainda que não expressamente, apresenta conceito de tributo, nos seguintes termos:

Tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.

Dessa maneira é notável que predomina, dentre os estudiosos do tema, o conceito de tributo a partir do art. 3º do Código Tributário Nacional. Para uma melhor compreensão das consequências jurídicas deste conceito, faz-se necessário um exame pormenorizado do enunciado e dos seus elementos.

A primeira afirmação do referido dispositivo legal é a de que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória. A esse respeito, disserta Paulo de Barros Carvalho (2009, p.25):

Prestação pecuniária compulsória que dizer que é obrigatória à prestação e que ela deverá ser feita em dinheiro, ou seja, afasta-se aqui qualquer tipo de prestação voluntária. Portanto, realizado o fato previsto na norma jurídica, nasce a obrigação de pagar a prestação pecuniária.

O imposto é, ainda, instituído em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Neste trecho do enunciado, a doutrina é uníssona em desferir críticas, destacando-se, em especial, os ensinamentos de Carvalho (2009, p.25), *in verbis*:

Se já dissera que se trata de uma prestação pecuniária, para que insistir com a locução “moeda”? Segundo, ao agregar a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir” pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias. Nota-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito.

Para além disso, tem-se que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, e a esse respeito disso disserta Costa, que o “conceito de tributo se distingue da multa, que é outra modalidade de prestação pecuniária compulsória” (2014, p.106), o tributo deve, ainda, ser instituído por lei.

Conforme instituiu a Constituição da República de 1988, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, sendo este o princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, II, da Constituição, que reitera esse preceito no art. 150, I, para tratar especificamente dos casos de tributos. O mesmo ocorre com o art. 97 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Outrossim, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, sendo este o quinto elemento que se extrai do conceito consagrado no art. 3º do Código Tributário Nacional:

Atividade vinculada é aquela na qual a autoridade administrativa não tem a liberdade de considerar a conveniência nem a oportunidade para atuar. A lei não prevê apenas o fim a ser alcançado, a forma a ser observada ou a competência da autoridade para atuar. Mas estabelece quando e como deverá agir, ou seja, não deixa margem a apreciação por parte da autoridade, a qual está completamente vinculada ao comando legal (BARRETO, 2009, p. 06).

Segundo Barreto (2009, p.6), o tributo é classificado como vinculado e não vinculado e esta classificação tem como critério o aspecto material da hipótese de incidência, no sentido de consistir ou não na descrição de uma atuação estatal. Os tributos vinculados são aqueles em que a hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal, ao passo que, o não vinculado, a hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal, previsto na norma. Barreto (2009, p.61) acrescenta que,

São tributos vinculados as taxas e as contribuições e não vinculados os impostos. Nos primeiros, a consistência material da hipótese de incidência é uma atuação estatal – cuja referibilidade ao contribuinte é direta ou indireta, conforme se trate, respectivamente, de taxa ou contribuição -, enquanto nos impostos as situações que consistem sua hipótese de incidência não estão vinculadas ao desempenho de atividade pelo Estado. Em outras palavras, a disquisição da hipótese de incidência mostrará se estamos diante de tributo vinculado ou de tributo não vinculado. Com efeito, se a sua hipótese de

incidência consistir num fato lícito qualquer que não atuação estatal, estaremos diante de tributo não vinculado, vale dizer, de tributo que não depende de (não se subordina a) qualquer atuação do Estado. A natureza do pressuposto (hipótese de incidência), nesses casos, não tem por cerne nenhuma atividade do Estado referida ao obrigado. Se, todavia, a investigação da hipótese de incidência evidenciar que estamos diante de uma atuação estatal referida ao obrigado, de tributo vinculado tratar-se-á. Alinham-se, destarte, como tributos não vinculados os impostos; em polo oposto estarão os tributos que dependem do desempenho de uma atuação estatal (os vinculados); estes subdividem-se em duas categorias: as taxas e as contribuições.

1.2. Espécies de tributos

Cumprе salientar que na análise do Código Tributário Nacional, verifica-se a menção apenas a essas três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Contudo, após a Constituição da República de 1988, muitos doutrinadores vem aceitando a existência de outros dois tipos: o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Neste sentido, estão os ensinamentos de Costa (2014, p.112), *in verbis*:

Revedo o posicionamento por nós anteriormente adotado, segundo o qual as espécies tributárias são apenas três (imposto, taxa e contribuição de melhoria), porquanto o empréstimo compulsório e as demais contribuições constituem apenas variações daquelas figuras, consoante a primeira corrente doutrinária mencionada, parece-nos não ser esse o entendimento que melhor traduz o regime da Constituição de 1988, por ser possível dela extrair, claramente, serem cinco as espécies tributárias. Assim sem abandonarmos a classificação constitucional contemplada, entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (arts. 145, I a III), podemos visualizar, no texto fundamental, cinco regimes jurídicos distintos, que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições.

O imposto é disciplinado no art. 16 do Código Tributário Nacional da seguinte forma: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Fica claro, da simples leitura desse enunciado, que trata-se de tributo não vinculado, como disserta Carvalho (2009, p.36).

Dando seguimento, o art. 145 - II, da Constituição da República de 1988, declara que poderão a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

instituírem “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (BRASIL, 1988). Por sua vez, a contribuição de melhoria está prevista no art. 145, II do Constituição da República de 1988, dispositivo que dispõe que poderão a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem “contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas” (BRASIL, 1988).

O empréstimo compulsório se encontra consagrado no art. 148 da Constituição Federal e pode ser instituído com duas finalidades: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade ou guerra, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Com relação à primeira modalidade apresentada em ambos dispositivos, percebe-se com clareza a partir do texto a sua finalidade, o que convém assinalar é que na primeira hipótese – despesas extraordinárias decorrentes de calamidade ou guerra - não há referência à obrigatoriedade da observância do princípio da anterioridade, inclusive, o art. 150 da Constituição da República de 1988, estatui expressamente sua não submissão ao princípio. Vale ressaltar que situações de guerra também autorizam a instituição de impostos extraordinários (COSTA, 2014, p.127). A segunda modalidade – investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional - por sua vez, merece uma atenção diferenciada. Verifica-se que, nesta hipótese, o legislador impõe a observância do princípio da anterioridade da lei tributária. Certamente que tal circunstância torna esta instituição pouco viável, uma vez que a noção de urgência traz a conotação de que não se poderia esperar para a instituição do tributo, enquanto o princípio da anterioridade determina que se deva aguardar o exercício financeiro seguinte para tornar eficaz a exigência fiscal (CARVALHO, 2009, p.32).

Tem-se, por último, as contribuições especiais, dentre as quais se encontram as contribuições sociais, objeto do próximo tópico.

1.3. Contribuições sociais: aspectos gerais

As contribuições sociais encontram previsão expressa no caput do art. 149 da Constituição Federal. No entanto, semelhante terminologia é muito ampla, provocando discussões e diferentes classificações.

Segundo Sabbag (2016, p.126), a classificação do Supremo Tribunal Federal, com base no voto do ministro Carlos Velloso, em 01/07/1992, no julgamento do Recurso Extraordinário 138.284-8/CE, divide as contribuições sociais em três tipos: a) as contribuições sociais gerais - não destinadas à seguridade; b) contribuições de seguridade social - “social-previdenciárias”; c) outras contribuições sociais - residuais. Porém, não é interesse do presente estudo os pormenores sobre a classificação do citado tributarista. Cumpre, tão somente, destacar que compete exclusivamente à União instituir as contribuições sociais, salvo no caso de regime previdenciário próprio, cabendo, neste caso, aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem suas próprias contribuições, conforme preceitua o § 1º do art. 149, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, independentemente da classificação adotada, quando se trata de contribuições sociais, deve-se ter em mente que é uma forma de a União atuar na área social. Destarte, deve-se analisar o que a própria Constituição Federal considera como social, e, aqui, ganha relevância os dispositivos atinentes à ordem social, que envolvem ações atinentes à saúde (art. 196), à previdência (art. 201), à assistência social (art. 203), às áreas que caracterizam a seguridade social e a educação (art. 205), à cultura (art. 215), ao desporto (art. 217), ao meio ambiente (art. 225), dentre outras (PAULSEN; VELLOSO, 2015). Partindo desta premissa, tem-se que as contribuições sociais devem privilegiar os institutos citados acima, pois o mote deste tributo é justamente atuar, como o *nomen iuris* sugere, nas áreas sociais. Ademais, o Título VIII da Constituição Federal trata da “Ordem Social”, tendo como base o “primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social” (BRASIL, 1988), conforme previsão do art. 193.

O Capítulo II do mesmo Título trata da Seguridade Social, sendo exemplo de contribuição para a seguridade social a ser recolhida por trabalhadores e empregadores ao INSS (art. 195, I), que será melhor analisado oportunamente.

É evidente que a atuação do Estado no campo da ordem social é financiada com recursos orçamentários dos diferentes entes políticos da Federação, sendo somente a União o ente que pode instituir contribuições sociais como instrumento de atuação na esfera da ordem social (ressalvado o disposto no § 1º, do art. 149, da CF). Em suma, faz-se importante não perder de vista que a Constituição Federal caracteriza as contribuições sociais por sua destinação, ou seja, os ingressos direcionados a instrumentar ou financiar a atuação da União no setor da ordem social (AMARO, 2015).

1.4. A natureza das contribuições previdenciárias

A definição da natureza das contribuições previdenciárias apresenta-se relevante para fins de estabelecer o tratamento jurídico que lhe deve ser aplicado. De acordo com Castro e Lazzari (2017, p.259), a contribuição previdenciária tem natureza tributária, pois “se trata de uma prestação pecuniária compulsória instituída por lei e cobrada pelo ente público arrecadador com a finalidade de custear as ações nas áreas da saúde, previdenciária e assistência social”. Na mesma senda leciona Kertzman (2010, p.64), sustentando que as contribuições previdenciárias atendem à definição de tributo contida no art. 3º, do Código Tributário Nacional, tendo, ademais, sido incluídas entre as espécies tributárias pela Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988.

Já Ibrahim (2015), bem lembra que as contribuições previdenciárias constituem espécie autônoma de tributo e acrescenta que este é o entendimento esposado pela corrente majoritária, assinalando, contudo, que há uma corrente minoritária, na qual ele se inclui, encampada, precipuamente, por alguns especialistas em Direito Previdenciário, que afasta o simples enquadramento das

contribuições previdenciárias como tributo. Para esses estudiosos, prossegue o autor, “essas imposições securitárias teriam a natureza de salário socialmente diferido, a ser concedido ao trabalhador, em regra, por ocasião da aposentadoria” (IBRAHIM, 2015, p. 94).

Martinez (2010, p. 428), por sua vez, assinala que:

Os fundos da previdência social são obtidos pela atividade estatal e particular de grande envergadura, aproximando o Direito Previdenciário do Direito Tributário. Ao lado dos benefícios, é a área de maior importância na técnica protetiva. Tanto quanto outras aplicações estatais a exação apresenta variadas nuances e modalidades. Algumas comuns a todas elas e outras, particulares das espécies.

Nesses termos, apesar de algumas divergências doutrinárias, a conclusão a que se chega é de que as contribuições previdenciárias possuem natureza autônoma de tributo, não havendo como ser afastada a aplicabilidade de conceitos, preceitos e institutos tributários relativos a essas parcelas. É inafastável, ainda, a aplicabilidade das disposições contidas no Código Tributário Nacional quanto à sua fiscalização e cobrança.

1.5. Hipótese de incidência nas contribuições previdenciárias patronais

Considerando que as contribuições previdenciárias estão revestidas da natureza autônoma de tributo, faz-se necessária, inicialmente, a diferenciação entre os institutos “hipótese de incidência” e “fato gerador”, ainda que se leve a efeito uma interpretação sistemática – e, não, literal – da norma, é essencial que se tenha claro que estes não se confundem.

Conforme lição de Alexandrino e Paulo, a hipótese de incidência, também chamada de fato gerador em abstrato, é uma situação hipotética descrita em lei. O fato gerador, por sua vez, é a ocorrência dessa hipótese no mundo dos fatos, isto implica dizer que o fato gerador ocorre quando houver “subsunção do fato à norma” (2006, p.194). Essa diferenciação é assaz importante na discussão da matéria, e,

dessa forma, em se tratando de contribuições previdenciárias, a hipótese de incidência abarca, no mínimo, duas possibilidades de constituição da obrigação.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, no art. 195 e seus incisos I, alínea “a” e 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 ele 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 [...]
(BRASIL, 1988).

A Lei de Custeio da Previdência Social, por sua vez, prevê, no art. 28, que:

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 [...] (BRASIL, 1991).

É de ser observado que a Lei nº 8.212/1991 acrescentou um vocábulo na redação da Constituição supracitada, incluindo-o ao conceito de salário-de-contribuição os rendimentos “devidos” ao trabalhador.

Winckler (2009) assevera que o desencontro entre a disposição contida no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, com a contida no art. 28 da Lei nº 8.212/1991 foi interpretada, por muitos juristas, como um exacerbamento do legislador ordinário.

Kertzman e Cyrino (2007), por sua vez, assinalam que essa inclusão somente veio a sedimentar um conceito que, na prática, já existia, qual seja, o de que, relativamente aos trabalhadores empregados, o fato gerador da contribuição previdenciária era a prestação de trabalho, de forma onerosa, a outrem. Isso porque, de acordo com os autores, a Consolidação das Leis da Previdência Social, instituída pelo Decreto nº 89.312, de 23 de janeiro de 1984, inovou em relação ao

Regulamento da Previdência então vigente, fazendo constar no conceito de salário-de-contribuição a remuneração “creditada”, o que fez com que muitos juristas entendessem que, uma vez que a lei não contempla expressões inúteis, a inclusão do termo “creditada” tivesse o intuito de fazer considerar salário-de-contribuição a contraprestação devida ao trabalhador, que, a despeito de não ser efetivamente paga, ingressava no seu patrimônio jurídico. Sendo assim, o crédito ao qual se referia a lei era o crédito jurídico constituído em favor do trabalhador após a prestação de serviço oneroso, e não, propriamente, o crédito financeiro em seu favor. Ibrahim (2015, p.347), sobre o tema, bem elucida:

O salário-de-contribuição, instituto exclusivo do Direito Previdenciário, é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados da previdência social, configurando a tradução numérica do fato gerador. Ao afirmarmos que o fato gerador da contribuição é a atividade remunerada, é necessário quantificar este evento, de modo que possa ser tributado. Aí entra o salário-de-contribuição. [...]

A celeuma acerca da matéria cresceu de maneira tal que o Poder Executivo, por meio da Lei nº 11.941/2010, acrescentou parágrafos à redação do art. 43 da Lei nº 8.212/1991, para fazer constar que,

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. [...]
§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço (BRASIL, 1991).

Contudo, mesmo diante das alterações legislativas, a discussão persistiu. Martinez (2010, p.480), buscando elucidar a questão, ressalta:

Divide-se o fato gerador, didaticamente, em mediato e imediato. [...] Confunde-se o fato gerador mediato com a razão de ser da contribuição genericamente considerada. É a necessidade de apreender os recursos financeiros ou econômicos imprescindíveis à manutenção do plano de benefícios dos titulares do direito e daqueles quedados na sua expectativa. Fato gerador imediato é o propriamente dito, isto é, situação impositiva da contribuição. De acordo com a lei vigente, a definição do direito, constituição do crédito ou o pagamento da remuneração. Ou, apenas, a constituição do

crédito, quando se tem ainda a quitação, formalizada, e, principalmente, o pagamento, contabilizado ou não. Pagamento entendido como quitação ao fim do mês, pois, a partir da Lei n. 8.620/1993, também o adiantamento precedente à liquidação da obrigação. Ser o fato gerador o crédito do direito e não necessariamente o seu exercício (pagamento) é conclusão lógica. Raciocínio distinto conduziria ao absurdo jurídico de atribuir-se ao sujeito passivo a possibilidade de, resolvendo a obrigação ou não, caracterizar ou não o fato gerador. Todavia, além do crédito, o pagamento da remuneração a ele correspondente confirma situação definidora do fato gerador, embora não seja absolutamente imprescindível.

Diante desses termos, não há outra conclusão possível senão a de que o fato gerador das contribuições previdenciárias já se constitui no momento em que o trabalhador passa a fazer jus a um crédito jurídico, ainda que este não lhe seja devidamente quitado. Assim, é irrefutável que o nascimento das obrigações previdenciárias incidentes, seja sobre as já pagas ao trabalhador no curso de vínculo empregatício reconhecido em juízo, seja sobre as devidas em razão de condenação trabalhista, dá-se na prestação dos serviços, sendo exigíveis a partir da data-limite para pagamento da obrigação, constituída no mês seguinte ao da prestação dos mesmos. Porém, em se tratando de contribuições previdenciárias devida pela empresa, ou seja, de natureza patronal, há consideráveis discussões acerca da incidência (ou não) sobre as verbas de natureza indenizatória.

Aqui, cumpre abrir um parêntese para destacar que, em se tratando de verbas reconhecidas no âmbito da Justiça do Trabalho, claramente há distinção entre as verbas salariais, remuneratórias e de natureza indenizatória para fins de Contribuição Previdenciária. Por exemplo, se determinada reclamação trabalhista versa apenas sobre danos morais, independentemente do valor da condenação, haja vista a natureza indenizatória da reparação, não incidirá contribuição previdenciária. Contudo, no cotidiano das empresas, o pagamento do terço constitucional de férias, por exemplo, que também detém natureza previdenciária, tende a ser tributado, incidindo sobre ele a contribuição previdenciária patronal. Logo, é necessária a análise da problemática exposta.

A primeira questão a ser ressaltada neste ponto é que o art. 22 da Lei nº 8.212/1991 considera diversos tipos de contribuição à Seguridade a cargo da empresa, cabendo aqui enumerar as principais modalidades. Tem-se, prevista em

lei, as contribuições para o custeio do SAT/RAT, o que significa dizer que, além das contribuições citadas anteriormente, cabe às empresas pagarem adicionais para financiamento da aposentadoria especial e benefícios decorrentes de incapacidade, oriunda de riscos ambientais de trabalho, conhecido outrora pela sigla SAT (seguro de acidente de trabalho) e, posteriormente, por GILRAT/RAT (grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho). A redação do atual dispositivo determina:

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

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (BRASIL, 1991).

As alíquotas supracitadas são utilizadas para o custeio de acidente de trabalho. Semelhante alíquota é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme preceitua a súmula nº 351 do Superior Tribunal de Justiça. Em outras palavras, o RAT não deve ser único para os diversos estabelecimentos da mesma empresa. Cabe à própria empresa informar mensalmente, através da GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco e as atividades preponderantes do estabelecimento. Caso haja algum informe equivocado pode o Auditor-Fiscal da Receita Federal, através de fiscalização, efetuar notificações de eventuais diferenças (KERTZMAN, 2015).

Anote-se que o Decreto nº 6.042/2007 acrescentou o art. 202-A ao Decreto 3.048/1999, que criou o Fator Acidentário de Prevenção, o chamado FAP, que consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinquenta centésimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), devendo ser aplicado à respectiva alíquota de

contribuição relativa ao RAT (CASTRO; LAZZARI, 2017). Em outras palavras, segundo o art. 10 da Lei nº 10.666/2003, as citadas alíquotas de 1%, 2% ou 3% podem ser reduzidas em até 50% ou majoradas em até 100%, podendo, por conseguinte, a empresa ter alíquota variável, na prática, de 0,5% a 6%, sempre levando em conta o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

O FAP é aplicado com quatro casas decimais (0,5000 a 2,000), conforme o § 2º, do art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, e consiste na seguinte forma:

Resumidamente, o que se faz é o seguinte: o FAP será fixado a partir da quantificação dos benefícios acidentários gerados na empresa, mas não somente nos números de benefícios concedidos (frequência), mas também na duração destes benefícios, já que quanto mais extensos, maior o gasto do sistema (gravidade), com atribuição de pesos diferenciados para situações mais gravosas, e também o valor destes benefícios, pois se o acidentado tinha um salário-de-benefício elevado, maior será a renda mensal e, portanto, maior o gasto do sistema previdenciário (custo). (IBRAHIM, 2015, p. 266).

Não há como negar que a complexa metodologia do FAP não finda no comentário supracitado. O Ministério da Previdência Social publicará todo ano, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os percentuais de frequência, gravidade e custo por Subclasse da CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e divulgará na internet o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse (KERTZMAN, 2015). Já a aposentadoria especial, mencionada no inciso II, do art. 22 da Lei de Custeio, será financiada com os recursos provenientes da contribuição de 1%, 2% ou 3%, que serão acrescidas de 12, 9 ou 6 pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa, podendo, pois, aposentar-se em 15, 20 ou 25 anos. Essa contribuição complementar só é devida pela empresa se o empregado tiver contato com elementos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes.

Por outro lado, se a atividade da empresa não traz qualquer risco à saúde ou à integridade física dos trabalhadores, não é obrigatório o recolhimento da contribuição para o custeio da aposentadoria especial. As empresas optantes do Simples, por sua vez, estão desobrigadas desta contribuição (MARTINS, 2013).

Fato interessante e contraditório é que o pagamento da contribuição complementar da aposentadoria especial feito pela empresa não garante esse tipo de benefício ao segurado, fazendo com que a nocividade de sua atividade tenha que ser demonstrada através de documentos emitidos pela própria empresa. É comum que estes documentos sejam, muitas vezes, alterados, justamente para que a empresa não pague a contribuição em questão. Por outro lado, é de se admitir a abusiva carga tributária que pode vir a despender uma empresa, começando com alíquotas entre 1% e 3%, podendo chegar ao dobro, e, ainda, sujeitando-se ao acréscimo de contribuição complementar para a aposentadoria especial.

Também merece atenção, neste ponto, a Contribuição Adicional das instituições financeiras e assemelhadas. De acordo com a norma legal, também as instituições financeiras e suas assemelhadas estão sujeitas à Contribuição Adicional, no caso de 2,5%. Veja-se na redação do dispositivo em questão:

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

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (BRASIL, 1991).

Para Martins (2013), o adicional em questão é inconstitucional, pois violaria o princípio da isonomia (art. 150, II, e *caput* do art. 5º, ambos da Constituição Federal), em virtude do tratamento desigual entre pessoas iguais, havendo, pois, uma discriminação às entidades financeiras. Por conseguinte, o aludido doutrinador defende que também o § 1º, art. 22 da Lei de Custeio é inconstitucional, pois estaria

em contradição com o princípio da equidade na forma de participação no custeio (art. 194, V, da CF), que não deixa de ser uma aplicação do princípio da isonomia. Em adendo, o adicional em comento não traz quaisquer vantagens aos empregados de empresas financeiras e assemelhadas, o que corroboraria com o fato de que não se justifica o tratamento diferenciado (MARTINS, 2013).

Não obstante dos argumentos expostos acima, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, em sede cautelar, que a contribuição prevista no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 é constitucional (ACMC 1109, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 31/05/2007):

PROCESSO CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto. (BRASIL, 2007).

O fundamento do Supremo Tribunal Federal está sustentado no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, e a presente discussão está com sede de repercussão geral, reconhecida pelo referido órgão julgador no RE 598.572, com relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski (PAULSEN; VELLOSO, 2015).

Por último, mas não menos importante, tem-se a contribuição das empresas optantes pelo Simples Nacional. A redação original da Constituição Federal positivou, em seu art. 179, o tratamento diferenciado que União, Estados, Distrito Federal e Municípios deveriam ter com as microempresas e empresas de pequeno porte no desiderato de simplificar suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Inicialmente, a agora revogada Lei nº 9.317/1996 disciplinou sobre o assunto, chamando Simples. Porém, atualmente, a Lei Complementar nº 123/2006 rege sobre o tema com a nomenclatura de Simples Nacional.

O Simples Nacional consiste em uma forma de consolidação de diversos tributos em um único, devendo ser calculado mediante a aplicação de uma alíquota

sobre a receita bruta da empresa. A grande diferença, comparativamente à revogada norma, é que a vigente inclui no rol de tributos substituídos pela alíquota única o ICMS e o ISS (KERTZMAN, 2015). Dessa forma, o recolhimento mensal dar-se-á mediante documento único de arrecadação relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS), conforme o art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

O art. 3º da norma traz a definição de microempresas e empresas de pequeno porte, à sociedade empresária, à sociedade simples, à empresa individual de responsabilidade limitada e ao empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, todos devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que, em se tratando de microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e, no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

Considera-se receita bruta, para fins do disposto no *caput* do dispositivo legal supracitado, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (BRASIL, 2006). No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o dispositivo legal será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive às frações de meses (BRASIL, 2006).

O enquadramento do empresário ou da sociedade simples, empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte, bem como o seu desenquadramento,

não implicará alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados (BRASIL, 2006). Ainda, é mister registrar que, de acordo com o art. 16 da mencionada norma, haverá necessidade da empresa optar por fazer jus às benesses, pois o fato da empresa ser de micro ou pequeno porte não a enquadra automaticamente. Neste ponto, ganha relevo a contribuição sobre os rendimentos dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, pois é sobre ele, em específico, que se trava a discussão quanto a possibilidade de incidência da contribuição patronal sobre verbas de natureza indenizatória.

2. Verbas de natureza indenizatória

Em consonância com os artigos 22, I e 28, I, da Lei nº 8.212/1991, podemos afirmar que a folha de salários é a discriminação pelos empregadores ou tomadores de serviços dos valores percebidos pelos seus empregados ou prestadores de serviços. Tal especificação deve abranger o total da remuneração paga a cada um destes. O conceito de remuneração tem sua previsão no artigo 457, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que assim dispõe:

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

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

Quanto ao tema, leciona o doutrinador Sergio Pinto Martins (2005, p.241):

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

Sobre o conceito de salário, discorre Amauri Mascaro Nascimento:

Salário é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuam o trabalho

efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho.

Não integram ao salário as indenizações, inclusive as diárias e ajudas de custo, os benefícios e complementações previdenciárias, os recolhimentos sociais e parafiscais, os pagamentos de direitos intelectuais e outros pagamentos não considerados salário por lei (NASCIMENTO, 2001, p.628). Dessa maneira, podemos presumir que remuneração é gênero, do qual o salário é espécie, junto a esses outros proventos percebidos, tais como gorjetas, comissões, gratificações etc. Desta feita, embora usualmente a contribuição para a seguridade social patronal tenha sua base de cálculo associada à folha de salários, em verdade, tal tributo incide sobre o total das remunerações pagas. Cabe destacar que, em razão da reiterada utilização do termo indicado como sinônimo do somatório das remunerações creditadas, este trabalho adotará a referida terminologia, muito embora as considerações que serão realizadas.

3. Base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e impossibilidade de tributação das verbas indenizatórias

Muito embora a previsão constitucional (art. 195, I, a, CF) e legal (art. 22, Lei nº 8.212/91) determinem a incidência da contribuição patronal sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título”, faz-se necessária a sua compreensão, bem como a extensão do termo rendimento. Conforme se verifica no texto constitucional e na lei específica, os valores que compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devem ter sido pagos em razão do “trabalho”. A legislação infraconstitucional é ainda mais específica ao determinar que as verbas devem ser destinadas “a retribuir o trabalho”, mostrando, nitidamente, o intuito do legislador e do constituinte de buscarem como base de cálculo qualquer verba devida ou paga de natureza remuneratória.

A própria Lei nº 8.212/1991, no seu artigo 29, § 8º, prevê expressamente casos de não incidência do tributo. Entretanto, o cerne da discussão está em verbas

não excluídas expressamente pela legislação especial e que, embora pagas ao trabalhador, não se enquadram na natureza remuneratória, mas enquadrando-se nestes termos por não decorrerem de uma contraprestação ao trabalho desenvolvido. Neste sentido, os professores Fernando Facury Scaff e Edson Benassuly Arruda, aluem a Amauri Mascaro Nascimento:

Existem várias obrigações trabalhistas de natureza não salarial. O título exemplificativo enumere-se, dentre as obrigações não salariais, indenizações, ressarcimento de gastos para exercício da atividade, diárias e ajuda de custos próprias, verbas de quilometragem e representação, participação nos lucros ou resultados desvinculada do salário, programas de alimentação e transporte, treinamento profissional, abano de férias não excedente de 20 dias, clubes de lazer [...]. Com isso, resta evidente que os valores percebidos pelos empregados de natureza indenizatória, assim como os encargos sociais, não possuem natureza jurídica de salário/remuneração, logo, não constituem fato gerador da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de salários, tão pouco há que se falar na obrigação tributária das empresas recolherem o aludido tributo sobre estas parcelas. (SCAFF e ARRUDA, 2012).

Assim, faz-se necessário esclarecer quais verbas pagas pelo empregador, empresa ou entidade equiparada não podem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamento. O Fisco, em sua função arrecadatória, tem se manifestado pela inclusão de diversas verbas na base de cálculo do referido tributo, conseqüentemente autuando e multando os contribuintes que, por mera liberalidade, optam pela modificação redutora da base de cálculo. Contra a suposta cobrança indevida, um número expressivo de ações são propostas rotineiramente, visando o permissivo judicial pela redução da carga tributária pela folha de salários.

Em razão da relevância do tema, bem como o número de processos que chegam às cortes superiores, o Superior Tribunal de Justiça, em 23 de fevereiro de 2011, concedeu ao Recurso Especial nº 1.230.957-RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, o caráter de Recurso Repetitivo, regido àquele tempo pela Lei nº 11.672/2008 e pelo artigo 543-C, do Código de Processo Civil - CPC de 1973 (atual artigo 1.036 e seguintes).

O indicado Recurso Especial, julgado em 26 de fevereiro de 2014, discutiu, entre outras matérias, a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária

patronal sobre as seguintes verbas: terço constitucional de férias, salário maternidade, salário paternidade, aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Além do referido recurso, outros que igualmente discutiam a base de cálculo do tributo em questão foram submetidos ao procedimento atinente aos recursos repetitivos, como o Recurso Especial nº 1.358.281-SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, julgado em 23 de abril de 2014, que tratou sobre as verbas correspondentes aos adicionais noturno, de periculosidade e de horas extras, bem como o Recurso Especial nº 1.322.945 – DF, cujo relator foi o Ministro Napoleão Nunes Maia, publicado em 08 de março de 2013, na qual foi analisada a natureza jurídica das férias gozadas pelo trabalhador. Cumpre destacar que o STJ tem se manifestado em outros recursos especiais que não receberam o caráter de recurso repetitivo, dessa forma, o presente trabalho analisará as verbas mais debatidas e recorrentes.

Muito embora as reiteradas discussões perante o STJ, o STF não tem se debruçado especificamente sobre a matéria, uma vez que não reconheceu a existência de relevante pré-requisito para sua atuação, qual seja, a repercussão geral. A repercussão geral é requisito para a interposição de Recurso Extraordinário, previsto nos artigos 1.029 e seguintes do CPC. Tal condição tem previsão na Constituição Federal, que assim a determina:

Art. 102. [...]

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

O conceito de repercussão geral está previsto no artigo 1.035 do CPC:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

Como observado, no intuito de que a Suprema Corte não seja chamada a julgar lides de interesses individuais que poderiam ter sua análise pelas instâncias inferiores, necessário se faz estabelecer limitadores de acesso, permitindo a eficiência de tal órgão.

Sobre a inexistência de repercussão geral sobre a contribuição previdenciária patronal, assim se manifestou o STF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO 49 PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, fundada na interpretação da Lei 8.212/91 e do Decreto 6.727/09, é de natureza infraconstitucional. 2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna ocorra de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009). 3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC. (ARE 745.901-RG, Rel. Min. Teori Zavascki, julgamento em 18/09/2014).

Entretanto, é importante frisar que tramita perante o STF o Recurso Extraordinário nº 593.068, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, oriunda de ação movida pela servidora pública Cátia Mara de Oliveira de Melo em face da Fazenda Pública do Estado de Santa Catarina. Determinado recurso extraordinário chegou ao STF pois a justiça do referido Estado entendeu que incide contribuição previdenciária a cargo do servidor sobre o 13º salário, um terço de férias e o pagamento de horas extraordinárias, sendo que os adicionais de caráter permanente, segundo o fisco estadual, integram o conceito de remuneração, sujeitando-se, conseqüentemente, à contribuição previdenciária. Embora a análise seja da irresignação de uma servidora pública, certamente o entendimento do STF sobre a natureza das referidas verbas terá efeito nas demais ações que versem sobre o tema.

Destaca-se que não obstante às reiteradas decisões afastando a incidência da cota patronal sobre diversas verbas que serão a seguir demonstradas, existe a

orientação pela continuidade da cobrança dos supostos valores devidos, bem como pelo prosseguimento da defesa dos interesses da Fazenda Nacional nas ações propostas.

O referido posicionamento fora reforçado mesmo com a decisão do Recurso Especial nº 1.230.957-RS, conforme é possível verificar na Nota PGFN/CRJ/Nº 640/2014, de 26 de maio de 2014:

Documento público. Ausência de sigilo.

Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Recurso Especial nº 1.230.957/RS.

Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC. Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.

Verifica-se que não obstante a existência de decisões sobre o tema, é imprescindível o estudo das principais verbas debatidas perante o Poder Judiciário, uma vez que a matéria ainda se encontra passível de discussão.

A base de cálculo da contribuição previdenciária é o montante pelo qual se aplica o percentual (ou alíquota) para o fim de apurar o valor a ser recolhido do tributo, denominando-se base de cálculo. A esse respeito, leciona Carvalho (2016, p.325):

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente a norma.

Através da base de cálculo, pode-se conhecer, por um lado, a conduta ou ação inserida na órbita de incidência do imposto (critério material) e, por outro, a

grandeza específica à quantificação da aludida conduta. Diante da explanação do autor mencionado acima, verifica-se que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária da prestação de serviço de concessão de mão de obra é determinada do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. A discussão aqui cinge-se, portanto, em destacar a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária patronal sobre as verbas de natureza indenizatória.

Nesse contexto, tem-se as contribuições devidas pelo empregador aos trabalhadores empregados e avulsos, segurados do Regime Geral de Previdência Social. Este tipo de contribuição está prevista no inciso I do art. 22 da Lei de Custeios, que assim dispõe:

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. (BRASIL, 1991).

O dispositivo supracitado é claro no sentido em que a contribuição patronal incide sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, ou seja, independentemente da empresa não pagar determinada verba corretamente, incidirá a contribuição sobre o valor efetivamente devido, uma vez que o fato gerador do tributo é a prestação do serviço.

A contribuição dos segurados incide sobre o salário de contribuição, já a das empresas incide sobre a remuneração. A grande diferença é a base de incidência dos segurados, que possui limite máximo, enquanto que a patronal, não. Na prática, o que ocorreria seria: se um trabalhador recebesse R\$ 10.000,00, teria os seus 11%

calculados sobre o teto, enquanto que os 20% da empresa seriam calculados sobre o total (IBRAHIM, 2015).

Em sede de repercussão geral o Supremo Tribunal Federal, reconheceu-se a exigibilidade da contribuição previdenciária sobre adicionais e gratificações temporárias, tais como acréscimo de um terço de férias, adicional por serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade (RE 593.068, Rel. Min. Roberto Barroso, julg. 11/10/2018). O caso concreto trata de servidor público federal, mas deve, por analogia, ser estendido aos empregados celetistas, restando assim ementada:

Direito previdenciário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Regime próprio dos Servidores públicos. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas não incorporáveis à aposentadoria. 1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade. 2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. 3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial. 4. Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo. 5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’” 6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas (BRASIL, 2018).

3.1. Das verbas de natureza indenizatória: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que incide a cobrança da contribuição patronal

Neste capítulo, trataremos das verbas de natureza indenizatória em análises que permitem compreender melhor sobre a problemática exposta no presente trabalho. Dessa forma, abordaremos as seguintes verbas: adicional noturno,

adicional de periculosidade, adicional de horas extras, salário-maternidade, 13º salário, descanso semanal remunerado e salário paternidade.

3.1.1. Adicional noturno

O adicional noturno é o acréscimo salarial ao trabalhador que desenvolve suas atividades no período noturno, usualmente considerado entre as 22:00 às 05:00 horas do dia subsequente. Tal direito está salvaguardado pela Constituição Federal e pela CLT, que assim determinam:

Art. 7º, CF. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]

IX – remuneração do trabalho noturno superior à do diurno; [...]

Art. 73, CLT. Salvo nos casos de revezamento semanal ou quinzenal, o trabalho noturno terá remuneração superior a do diurno e, para esse efeito, sua remuneração terá um acréscimo de 20 % (vinte por cento), pelo menos, sobre a hora diurna.

Sobre a verba em comento, leciona Martins:

O pagamento do adicional noturno depende de uma condição, que é o trabalho à noite. Se o trabalho deixa de ser prestado no período noturno, não há direito ao adicional. O obreiro que trabalhava no período noturno e passa a trabalhar no período diurno, perde ao direito ao adicional noturno (S. 265, TST), visto que o fato gerador é o trabalho à noite que deixa de existir. [...] Se este não mais existe, deixa e haver direito a sua consequência, que era o pagamento do adicional. (MARTINS, 2004, p.534).

Tal acréscimo aparenta natureza indenizatória, uma vez que o trabalho desenvolvido pelo trabalhador noturno poderá ser exatamente o mesmo do trabalhador regular. Entretanto, o noturno receberá um acréscimo para compensar o desgaste natural físico e psicológico, ante os nítidos hábitos diurnos da espécie humana. Portanto, “o trabalho noturno é mais penoso ao organismo” (NASCIMENTO, 2001, p. 709). A incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores creditados aos empregados a título de adicional noturno foi objeto do Recurso Especial nº 1.358.281 – SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, igualmente afetado pelo regime de recurso repetitivo, julgado em 23 de abril de 2014. Muito embora as considerações traçadas, a referida corte entendeu pela

natureza remuneratória do adicional noturno, uma vez que compõe a remuneração para todos os seus reflexos, como, por exemplo, décimo terceiro salário e férias, motivo pelo qual entende-se, atualmente, por integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Dentre as mais variadas atividades que o trabalhador pode estar exposto, existem aquelas que oferecem maior risco à segurança do trabalhador e, por tal motivo, a Constituição Federal assegurou aos trabalhadores, em seu artigo 7º, XXII, o “adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei”, tal direito é regido pelos artigos 193 a 196, CLT. É importante ressaltar que tal direito não pode ser incorporado definitivamente ao salário, subsistindo enquanto existir a situação que gera a periculosidade. Neste sentido, sustenta Carrion:

As leis existentes transferem toda aplicabilidade à regulamentação ministerial. Sendo essa regulamentação a fonte geradora, inexistente direito adquirido a continuar recebendo adicionais de situações de trabalho que não mais se considerem insalubres ou perigosas (CARRION, 2008, p.188).

A referida verba também foi objeto da análise do Recurso Especial nº 1.358.281 – SP, igualmente sendo entendido que tal verba possui natureza remuneratória, pois teria por escopo remunerar a atividade do trabalhador. Considerando também o adicional de horas, como base na Constituição Federal (art. 7º, XIII) e na CLT (arts. 58-59), eles correspondem à jornada que extrapola o limite permitido por lei, acordo ou convenção coletiva. Sobre as horas extras, leciona Martins:

Horas extras são as prestadas além do horário contratual, legal ou normativo, que devem ser remuneradas com o adicional respectivo. A hora extra pode ser realizada tanto antes do início do expediente, como após o seu término normal ou durante os intervalos destinados a repouso e alimentação. São usadas as expressões horas extras, horas extraordinárias ou horas suplementares, que tem o mesmo significado (MARTINS, 2005, p. 511).

Apesar da discussão judicial sobre o assunto, as horas extras decorrem, de fato, de um serviço prestado pelo empregado, sendo tal quantia paga

exclusivamente com o intuito de remunerar tal atividade. Entretanto, a discussão sobre sua natureza está em seu adicional, que teria suposta natureza indenizatória, visando recompensar o trabalhador pelo desgaste oriundo das consecutivas horas de trabalho. Entretanto, o STJ, no Recurso Especial nº 1.358.281 – SP, possui a seguinte ementa sobre as horas extras, adicional noturno e de periculosidade:

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA. 1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade". 2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543- C do CPC). 3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. 4. Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito 63 Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009). [...] 9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (REsp 1358281/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2014, DJe 05/12/2014).

Portanto, assim como o adicional noturno e de periculosidade, em sede de recurso repetitivo, o STJ entendeu que o adicional de horas extras possuem

natureza remuneratória compondo, assim, a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal para a seguridade social.

3.1.2. Salário-maternidade

Tema atualmente bastante controvertido é a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários do empregador sobre o salário pago à empregada gestante com fulcro no artigo 7º, XVIII, da Constituição Federal, bem como no artigo 392, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, usualmente denominado de Salário Maternidade.

Dispõe a Constituição Federal que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações” (art. 5º, I), assegurando, desta forma, o princípio da isonomia. No entanto, fato é que uma conduta isonômica nem sempre será tratar todos de forma indistinta, mas também, em um pensamento aristotélico, tratar os desiguais de forma desigual. O salário-maternidade, inicialmente, era suportado pelo empregador, que, por certo, gerava um prejuízo na contratação de mulheres, demonstrando uma ofensa ao mandamento constitucional que deve dar especial proteção ao mercado de trabalho da mulher (art. 7º, XX). Martins (2005, p.596) leciona:

Somente com a edição da Lei nº 6.136, de 7-11-74, é que o salário maternidade passou a ser uma prestação previdenciária, não mais tendo o empregador que pagar o salário da empregada que vai dar à luz. O custeio do salário maternidade era de 0,3% (art. 4º da Lei nº 6.136/74), que foi extinto pela Lei nº 7.787/89, pois ficou englobado no percentual de 20% que a empresa deve recolher sobre a folha de pagamento (§1º do art. 3º da Lei nº 7.787/89). Essa orientação foi repetida no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Sobre o salário-maternidade e sua forma de pagamento, elucida Valentin Carrion (2008, p. 264):

A licença-maternidade passou a ser benefício previdenciário que é custeado pelas contribuições patronais calculadas sobre a folha de pagamento; o empregador paga à gestante os salários devidos e os desconta dos recolhimentos habituais devidos à Previdência Social. (L. 6.136/74 [...] modificada pela L. 6.332, de 18.5.76, que deu nova redação ao art. 2º).

Quanto à devida ou indevida inclusão do salário-maternidade na base de cálculo do tributo em comento, faz-se necessário esclarecer que existia pacífico

entendimento no sentido da incidência da contribuição patronal sobre tais verbas até 08 de março de 2013, data da publicação da decisão do Recurso Especial nº 1.322.945-DF de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que inseriu novo pensamento ao STJ, ainda que atualmente não seja majoritário. Entendeu a Corte, e ainda entende em sua maioria, que o salário maternidade tem natureza remuneratória e, o fato da transferência do encargo à Previdência Social não seria o suficiente para afastar sua natureza e a conseqüente incidência da contribuição previdenciária. Tal posicionamento majoritário pode ser conferido na decisão do Recurso Especial nº 1.230.957-RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, em que este se posiciona a favor da incidência da contribuição patronal sobre o salário maternidade, indicando diversos julgados em consonância com seu pensamento, in verbis:

A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 886.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp 1.115.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag 1.424.039/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.040.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp 1.107.898/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 17.3.2010.

Em contraponto a este posicionamento, indica-se a referida decisão do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (REsp 1.322.945-DF), sustentando a natureza de benefício do salário-maternidade, uma vez que é pago em momento em que a gestante/parturiente está afastada do trabalho. Aduz, ainda, que a incidência da contribuição previdenciária violaria o artigo 7º, XX, CF, quanto à proteção do mercado de trabalho da mulher, uma vez que geraria um ônus ao empregador que não existiria em caso de contratação de homens, desestimulando sua contratação. Importante destacar a propositura da ação direta de inconstitucionalidade - ADI nº 5.626, proposta e 22 de novembro de 2016, pela procuradoria geral da República,

visando afastar a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de Salário Maternidade, com base em preceitos isonômicos e de proteção da mulher no mercado de trabalho. Atualmente, a presente lide encontra-se pendente de julgamento, sendo de relatoria do Ministro Celso de Mello. Têm-se, então, o posicionamento predominante no sentido da incidência da contribuição sobre o salário-maternidade, posicionamento que começa a ser repensado em uma evolução do pensamento daquela corte, seja em razão dos argumentos apontados no REsp 1.322.945-DF, seja em razão da nítida necessidade de desoneração da folha de salários em nosso país.

Também, o AgRg no AREsp 631261, Rel. Min. Assusete Magalhães, julg. 24/03/2015):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE FÉRIAS GOZADAS E SALÁRIO-MATERNIDADE. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A questão da incidência de contribuição previdenciária patronal, sobre o valor pago a título de salário-maternidade, já foi objeto de julgamento, no Recurso Especial 1.230.957/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, restando, assim, plenamente pacificada nesta Corte, que concluiu que tal incidência, no RGPS, decorre de disposição expressa do art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91. II. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça tem afirmado, de forma reiterada, a natureza remuneratória dos valores pagos, aos empregados, a título de férias gozadas, o que implica na incidência de contribuições previdenciárias sobre tal verba. Precedentes recentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 1.355.594/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 170/9/2014; AgRg nos EAREsp 138.628/AC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, DJe 18/08/2014; AgRg nos EDcl nos EREsp 1.352.146/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, DJe de 14/10/2014. III. Agravo Regimental improvido (BRASIL, 2015b).

Ainda, relacionado ao tema, o salário-paternidade, com fundamento nos artigos 7º, XIX, da CF e 473 III, CLT, trata do afastamento remunerado de 07 dias a qual assiste direito o pai após o nascimento de seu filho. Sobre o referido direito, explica Valentin Carrion:

O direito concedido pela constituição ao genitor guarda forte analogia com o que já havia sido legislado, autorizando a omissão de trabalho por um dia para registro do filho. A assimilação do novo dispositivo a este instituto afigura-se como natural e não se deve considerá-lo como de direito previdenciário, ao contrário do que ocorre com o salário-maternidade, pela

diferente evolução jurídica havida. Também foi essa a interpretação que o Ministério do Trabalho lhe deu (IN1/88), sendo contrariada por Octávio Bueno Magano, que entende tratar-se de licença não remunerada (*Folha de S. Paulo*, 3.11.88). A nova licença-paternidade, apesar de não dizê-lo expressamente, absorve o anterior, mais restrito (um dia), e pelas suas óbvias finalidades também assimila sua proximidade com a primeira semana que se segue ao nascimento (CARRION, 2008, p. 353).

Verifica-se que, muito embora semelhante ao salário-maternidade, pois decorre do advento do aumento familiar em razão do nascimento do filho do casal, ou até mesmo em razão de adoção, não é conferido o mesmo regramento jurídico, em razão de entendimento de natureza jurídica diversa.

Tal fato, tem como especial motivo a distinção do prazo. Com relação à empregada, esta poderá se ausentar em período que varia de quatro a seis meses, o que determinando a necessidade de concessão de benefício no intuito da proteção da mulher no mercado de trabalho. O mesmo não ocorre com o trabalhador do sexo masculino. Embora o prazo originário fosse de apenas um dia, superado pela legislação vigente que permite cinco, o número se mostra inexpressivo face o período feminino, caracterizando mera falta abonada. Ademais, do curto prazo, o que resulta em menor ônus financeiro para o contribuinte do tributo enfoque deste trabalho, tornando-se um é fator desestimulante para as disputas judiciais sobre o tema.

O entendimento pacífico no STJ tem sido no sentido de incidir a contribuição previdenciária patronal sobre tais valores, uma vez que este é pago diretamente pelo empregador, não se tratando de benefício previdenciário, conforme se verifica no acórdão do Recurso Especial 1.230.957-RS:

Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários" (AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.11.2009) (REsp 1.230.957-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 18.3.2014).

Muito embora o posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, há que se consignar que por observância do princípio da isonomia, faz-se necessário reanalisar tal posicionamento, a fim de se dar tratamento similar ao salário-maternidade.

3.1.3. - 13º salário

Implementado no Brasil no governo de João Goulart, em 1962, por meio da Lei 4.090/62, a Gratificação de Natal, mais conhecida como 13º salário, garante que todo empregado com carteira assinada tenha direito a receber a gratificação.

O valor do 13º salário será equivalente ao salário de um mês trabalhado, caso o trabalhador tenha mantido vínculo empregatício com a empresa no prazo de um ano, ou o valor proporcional a partir da sua contratação.

A Súmula nº 688 do Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário, não obstante, semelhante valor não pode fazer parte do período básico de cálculo (PBC) para a aferição de benefício previdenciário.

Já o Superior Tribunal de Justiça vem julgando no sentido de que há incidência da contribuição previdenciária nas férias gozadas, pois possui esta natureza salarial (AgRg no REsp 1472237, Rel. Min. Herman Benjamin, julg. em 24/03/2015):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. NATUREZA SALARIAL. 1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que "é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de férias gozadas, uma vez que possuem natureza salarial". 2. A Primeira Seção já decidiu que "o pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória, nos termos do art. 148 da CLT, razão pela qual incide a contribuição previdenciária" (AgRg nos EAREsp 138.628/AC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 18.8.2014). 3. Agravo Regimental não provido (BRASIL, 2015a).

O Tribunal também analisa a questão do descanso semanal remunerado que, como sabido, é um período destinado ao descanso do trabalhador, em que há a interrupção do contrato de trabalho sem, contudo, comprometer a contagem de tempo e muito menos afastar o direito à remuneração. Tem, pois, natureza salarial e, por isso, justifica a incidência da contribuição previdenciária patronal, no entender do órgão julgador que também cita o entendimento do Superior Tribunal de Justiça para corroborar o seu entendimento.

3.2. Das verbas de natureza indenizatória ainda não pacificadas: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que não incide cobrança da contribuição patronal.

3.2.1. – Vale transporte

Existe o entendimento de que sobre o pagamento do vale-transporte, mesmo que em pecúnia, não há incidência de contribuição previdenciária (RE 478410, Rel. Min. Eros Grau, julg. em 10/03/2010):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que

este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transportes, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento (BRASIL, 2010).

Concernente ao recolhimento das empresas sobre rendimentos de autônomos, avulsos e administradores, a mais alta Corte do país declarou inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária instituída por meio de lei ordinária, sendo possível apenas por lei complementar a criação de nova contribuição. A inconstitucionalidade foi declarada com relação à Lei nº 7.787/1989, por afronta à redação original do art. 195, inciso I, da Constituição Federal.

Ademais, a relação com tais trabalhadores não decorre de contrato de trabalho, pois não são empregados. Não obstante, a revogação da Lei Complementar nº 84/1996 por parte da Lei nº 9.876/1999 deu nova redação ao art. 22 da Lei de Custeio – acerca das contribuições de responsabilidade da empresa sobre os pagamentos efetuados, entre outros, aos avulsos – e foi considerada válida pelos Tribunais Pátrios, pois a nova redação do art. 195 da Constituição Federal não exige lei complementar para a instituição da contribuição ora discutida (CASTRO; LAZZARI, 2017).

Já o Superior Tribunal de Justiça vem julgando no sentido de que há incidência da contribuição previdenciária nas férias gozadas, pois possui esta natureza salarial (AgRg no REsp 1472237, Rel. Min. Herman Benjamin, julg. em 24/03/2015):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. NATUREZA SALARIAL. 1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que "é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de férias gozadas, uma vez que possuem natureza salarial". 2. A Primeira Seção já decidiu que "o pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória, nos termos do art. 148 da CLT, razão pela qual incide a contribuição previdenciária" (AgRg nos EAREsp 138.628/AC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 18.8.2014). 3. Agravo Regimental não provido (BRASIL, 2015a).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região enfatizou também que não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o vale transporte, ainda que este seja pago em pecúnia ao trabalhador, o que não desvirtua sua natureza.

Acrescenta, também, que desde o ano de 2010 o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 478410/SP de relatoria do então Ministro Eros Grau, firmou tal entendimento. Por não ter caráter salarial, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

3.2.2. – Alimentação in natura

Contudo, a alimentação fornecida *in natura* não incide, mesmo que o trabalhador não esteja vinculado ao Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), salvo se o valor for pago habitualmente em pecúnia (AgRg no REsp 5810, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julg. em 12/06/2011):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. 1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010. 3. Agravo regimental não provido (BRASIL, 2011).

3.2.3. - Férias usufruídas

Não apenas o terço de férias, mas também as férias que efetivamente foram usufruídas pelo trabalhador, foram objeto de discussão perante o STJ. Para a compreensão da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre as férias gozadas pelo trabalhador, é necessária a compreensão doutrinária de sua natureza jurídica. Cesarino Júnior entende que a natureza jurídica das férias é dupla. Para o empregador é uma obrigação de fazer e de dar, isto é, consentir com o afastamento do empregado e pagar-lhe o salário equivalente e, para o empregado, é, ao mesmo tempo, um direito de exigir as obrigações a cargo do empregador e de abster-se de trabalhar durante o período de férias.

Wagner Giglio, em sua tese *Fundamentos e natureza jurídica das férias do trabalhador* (1976), sustenta que o direito do empregado de gozar o descanso anual corresponde a obrigação do empregador de *não fazer*, abstendo-se de exigir a prestação do serviço. O autor conclui que as férias constituem em “um direito do trabalhador, o de não prestar os serviços contratados, ao qual corresponde uma única obrigação do empregador, a de não exigí-los” (NASCIMENTO, 2001, p.722). É em razão do posicionamento de que as férias usufruídas decorrem de prestação pecuniária em período em que o trabalhador não desenvolve o seu trabalho, que se entende sua natureza indenizatória.

No Recurso Especial nº 1.322.945 – DF, afeto ao trâmite do recurso repetitivo e de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia, publicado em 08 de março de 2013, analisou-se, entre outras verbas, a natureza jurídica das férias gozadas pelo trabalhador. Segundo o ministro relator, o terço de férias constitui verba acessória ao principal, que são as férias gozadas. Assim sendo, considerando-se o terço de férias de natureza indenizatória, não poderia seu principal, as férias usufruídas, ter natureza diversa. Neste sentido, indicou a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO

PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTARA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS. 1. Conforme iterativa jurisprudência das Cortes Superiores, considera-se ilegítima a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se incorporem à remuneração do Trabalhador. [...] 5. O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada. (STJ - REsp: 1322945 DF 2012/0097408-8, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 27/02/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 08/03/2013).

No caso supracitado, a empresa impetrou mandado de segurança ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Cascavel/PR, buscando o reconhecimento da inexigibilidade de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias, horas extras, férias gozadas, descanso semanal remunerado, valores pagos nos primeiros quinze dias de afastamento por incapacidade, vale transporte pago em pecúnia, alimentação fornecida *in natura* no estabelecimento da empresa, salário-maternidade, adicionais e insalubridade e periculosidade e, também, adicional noturno.

A segurança foi concedida em parte para declarar inexigíveis as contribuições sociais previdenciárias referentes a cota patronal, ao auxílio-doença pago nos quinze primeiros dias do afastamento, seja por motivo de doença ou por motivo de acidente; aviso prévio indenizado, terço de férias constitucional, vale-transporte pago em moeda e alimentação fornecida *in natura*.

O juízo *a quo* também declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do termo “devidas” inserido no inciso I, do art. 22,¹ da Lei nº 8.212/1991, com redação

¹ 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

dada pela Lei nº 9.876/1999. As partes apelaram da decisão e clamaram a mudança da sentença para fazer constar também como inexigíveis a contribuição patronal sobre os valores pagos a título de horas extras, férias gozadas, descanso semanal remunerado, salário maternidade, adicionais de insalubridade, periculosidade e noturno. Também houve recurso da União, embora a decisão estivesse sujeita a reexame necessário. Esta argumentou a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre todos as verbas supradescritas, em especial os quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, apesar da natureza indenizatória dessas verbas.

Admitidas as apelações, por serem tempestivas e regularmente formalizadas, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região adentrou na análise do mérito, ressaltando ser firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto a não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de terço constitucional referente às férias gozadas, aviso-prévio indenizado e, também, aos quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador por motivo de incapacidade. Cita, ainda, o julgamento do recurso especial representativo da controvérsia, qual seja, o RESP 1.230.957/RS, de Relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

Em meio a esse cenário, enfatizou a natureza indenizatória/compensatória de tais verbas, motivo pelo qual não são passíveis de incidência de contribuição previdenciária patronal.

3.3. Das verbas de natureza indenizatória já pacificadas: análise dos entendimentos dos Tribunais Superiores, que não incide cobrança da contribuição patronal.

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, 1991 – grifo nosso).

3.3.1. – Terço de férias

Dentre os direitos sociais elencados pela Constituição Federal, está a proteção ao empregado, constituindo o artigo 7º em norma de direitos fundamentais de tutela dos trabalhadores.

Dispõe a Carta Magna:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal; [...].

Sobre o referido acréscimo ao empregado, leciona Sérgio Pinto Martins:

A Constituição inovou quanto à remuneração (art. 7º, XVII), afirmando que o empregado tem direito a um terço a mais do que o salário normal. O TST entende que o terço é devido não só quando as férias são gozadas, mas também quando são indenizadas, sejam integrais ou proporcionais (S. 328 do TST), pois, caso contrário, se estaria desvirtuando sua finalidade, que é proporcionar remuneração maior ao empregado (MARTINS, 2005, p. 576) Entende a jurisprudência pacífica que o valor equivalente ao terço de férias não compõe a base de cálculo para a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, uma vez que não constitui ganho habitual do empregado, possuindo natureza indenizatória/compensatória. Sobre o tema, assim se manifestou o ministro do STJ, Mauro Campbell Marques: 51 A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas. (Recurso Especial nº 1.230.957 – RS).

Assim, constata-se a impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o adicional de um terço do salário no período de férias, devendo tal verba ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Por outro lado, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça, não há incidência sobre o terço de férias, pelo motivo de que este possui natureza

indenizatória/compensatória e não constitui ganho habitual do empregado (AgRg no AREsp 648331, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julg. em 05/03/2015).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO DE FÉRIAS. 1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.230.957/RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 18.3.2014), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou orientação no sentido de que, "em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)". 2. Agravo regimental não provido (BRASIL, 2015c).

3.3.2. - Quinze dias que antecedem o auxílio-doença

Previsto nos artigos 476 e 476-A, CLT, o Auxílio-doença é a verba paga ao empregado enfermo, incapaz de exercer suas funções laborativas, que acaba por se afastar de suas atividades por período superior a quinze dias. O tema é abordado na doutrina trabalhista entre as causas de interrupção e suspensão do contrato de trabalho. Para Carrion,

Os primeiros 15 dias de doença são de interrupção e remunerados pelo empregador; daí em diante o ônus pertence à Previdência Social (L. 8.213/91, art. 60, red. L. 9.876/99 e D. 3.048/99). Após os primeiros 15 dias, a interrupção se transforma em suspensão do contrato de trabalho e o empregado é considerado pela empresa como licenciado (L. 8.213/91, art. 63). (2008, p. 357).

Desta forma, os primeiros 15 dias em que o empregado ficará afastado será de ônus ao empregador e, o tempo subsequente, será a cargo da Previdência Social, momento em que a empresa não pagará mais salários (MARTINS, 2005). Como não há pagamento por parte do empregador, questiona-se a incidência da contribuição previdenciária patronal apenas sobre os quinze primeiros dias, período arcado pelo empregador. Entende-se que não incide tal contribuição, uma vez que

as verbas pagas não correspondem a nenhum trabalho exercido pelo empregado, não caracterizando uma remuneração, mas sim uma indenização. No REsp 1.322.945-DF, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, assim é sustentado:

Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, no início da década, de que nos primeiros quinze dias de afastamento do trabalhador, por motivo de doença ou acidente, não havia a incidência de contribuições previdenciárias. É o que se extrai da decisão abaixo exposta:

TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 DIAS DE AFASTAMENTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA DO ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DE PRESCRIÇÃO QUINQUENAL A CONTAR DE CADA PAGAMENTO INDEVIDO. INCIDÊNCIA RETROATIVA INDEVIDA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO NOVO PRAZO À SAÇÕES AJUIZADAS A PARTIR DE 9.6.2005. 1. Cinge-se a demanda à existência ou não de relação jurídico-tributária quanto à cobrança de contribuição social sobre verbas referentes a 1/3 de férias e aos valores pagos nos quinze primeiros dias de afastamento do trabalhador. O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi parcialmente provido para reconhecer aplicação do prazo quinquenal na forma do art. 3º da LC 118/2005. 2. Sobre o Agravo Regimental da Fazenda Nacional destaca-se que a contribuição previdenciária não recai sobre os primeiros 15 dias do auxílio-doença pagos pelo empregador, por possuir natureza indenizatória. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Após o julgamento da Pet 7.296/DF, o STJ realinhou sua jurisprudência para acompanhar o STF pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. 3. Em relação ao Agravo Regimental da empresa Queiroz Filhos Comercio Ltda, considera-se que: a) o egrégio STF concluiu o julgamento de mérito do RE 566.621/RS em repercussão geral, em 4.8.2011, afastando parcialmente a jurisprudência do STJ fixada no REsp 1.002.932/SP (repetitivo); b) o STF ratificou a orientação do STJ, no

sentido de ser indevida a retroatividade do prazo de prescrição quinquenal, nos termos da LC 118/2005, para o pedido de repetição do indébito relativo a tributo lançado por homologação. Entretanto, quanto ao termo e ao critério para que incida a novel legislação, o STJ entendeu "válida a aplicação do novo prazo de 5anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9.6.2005", afastando o óbice aos pagamentos realizados antes do início de vigência da LC 118/2005, como vinha decidindo; c) a Primeira Seção deliberou, no dia 24.8.2011, pela imediata adoção da jurisprudência do STF; e d) no presente caso, a demanda foi ajuizada em 25.7.2007, razão pela qual o prazo prescricional quinquenal deve ser contado a partir de cada pagamento indevido nos termos da LC 118/2005.4. Agravos Regimentais da Fazenda Nacional e da empresa Queiroz Filhos Comercio Ltda. não providos (BRASIL, 2012).

A Medida Provisória nº 664/2014, entre outras, continha, no texto original, alteração para que a responsabilidade da empresa fosse até o 30º dia, em caso de afastamento por doença. Semelhante regra foi rejeitada pela Câmara dos Deputados, na data de 13/05/2015, motivo pelo qual deve ser seguida a mesma regra de que nos primeiros quinze dias não há incidência de contribuição previdenciária.

Contudo, a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, nos autos do RE 1072485 RG / PR. A decisão que reconheceu a repercussão geral está assim ementada:

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – NATUREZA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva à natureza jurídica do terço de férias para fins de incidência de contribuição social (BRASIL, 2018).

Anote-se, porém, que não há decisão proferida nos autos do julgamento do recurso extraordinário supracitado, fato que pode pacificar o entendimento. Vale também ressaltar que a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal em recurso contra a decisão proferida no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa abaixo se colaciona:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS. PAGAMENTO DOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DO TRABALHO POR INCAPACIDADE. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. TERÇO

CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS USUFRUÍDAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. FÉRIAS GOZADAS. ADICIONAL DE HORAS EXTRAS. ADICIONAL NOTURNO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. ADICIONAL DE PERICULOSIDADE. DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. VALE-TRANSPORTE. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. 1. As conclusões referentes às contribuições previdenciárias também se aplicam às contribuições sociais destinadas a terceiros e ao SAT, uma vez que a base de cálculo destas também é a folha de salários. 2. Não incide contribuição previdenciária sobre o pagamento dos primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade, aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias gozadas, vale-transporte e auxílio-alimentação in natura. 3. É legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores recebidos a título de salário-maternidade, férias gozadas, descanso semanal remunerado e adicionais de horas extras, insalubridade, periculosidade e noturno. (PORTO ALEGRE, 2016).

3.3.3. – Aviso prévio indenizado

No que tange especificamente ao aviso prévio, ressaltaram os julgadores que o aviso-prévio indenizado não configura sequer tempo do empregado à disposição do empregador, não justificando, por conseguinte, a incidência da contribuição previdenciária patronal. Assim, seja nos contratos por prazo determinado, seja nos contratos por prazo indeterminado, o aviso prévio indenizado não se justifica, ao contrário do que busca o Fisco, em taxar tais verbas de salariais, pois, como já admitido, trata-se de uma indenização paga pelo empregador que dispensa o empregado e, assim, não o tem a seu dispor, e dele não recebe qualquer prestação de serviços.

Mesmo que a legislação seja omissa quanto à não incidência da contribuição patronal sobre o aviso-prévio indenizado, frisaram os julgadores, é a sua natureza indenizatória que a afasta totalmente a incidência tributária.

Dando seguimento, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região enfatizou que, pelos mesmos argumentos, também não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o vale transporte, ainda que este seja pago em pecúnia ao trabalhador, fato que não desvirtua sua natureza. Acrescenta, também, que desde o ano de 2010 o Supremo Tribunal Federal, quando do

Julgamento do Recurso Extraordinário nº 478410/SP, de relatoria do então Ministro Eros Grau, firmou tal entendimento. Por não ter caráter salarial, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

A mesma sorte, porém, não alcança o salário-maternidade. Preconizam os julgadores que este detém a mesma natureza jurídica do salário, pois o que assegura a legislação é que a mãe, durante a licença maternidade, tenha direito ao salário, ainda que dispensada do labor por circunstâncias óbvias. Por possuir natureza salarial é que os valores pagos sob a rubrica de salário-maternidade justificam a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre tal verba, entendimento que também encontra amparo, como já dito, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Nessa mesma linha, o Tribunal ressaltou que também as férias gozadas pelo trabalhador têm natureza salarial, pois o que a Constituição Federal assegura, em seu art. 7º, inciso XVII, é o gozo de férias anuais remuneradas. É, pois, um período em que o trabalhador se encontra afastado do labor, para descanso, mas recebe a verba salarial. Exatamente por isso a incidência da contribuição previdenciária patronal é justificável.

Ainda, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região enfrenta a problemática dos adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e também das horas extras. E destaca, inicialmente, que todas estas verbas possuem fundamento constitucional e é da própria Constituição Federal, que se extrai a natureza salarial que, por sua vez, justifica a incidência da contribuição previdenciária patronal. Elas possuem, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, natureza remuneratória.

Tem-se, também, a discussão quanto ao auxílio-alimentação quanto a parcela *in natura* recebida pelo empregado. E aqui, novamente, não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária patronal, pois não se identifica natureza salarial na verba em comento, estando ou não o empregador inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). O Tribunal Regional Federal da 4ª Região enfatizou, ainda, que se aplicam às contribuições ao SAT e destinadas a terceiros as mesmas considerações relativas às contribuições previdenciárias. Logo, tem-se que

a natureza indenizatória não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Neste contexto a decisão foi parcialmente reformada quanto à declaração de inconstitucionalidade e ensejou, como já dito, recurso extraordinário que levou a questão ao Supremo Tribunal Federal que, por sua vez, reconheceu a repercussão geral da matéria. Porém, até o presente momento não há decisão na mais alta Corte do país, restando a questão controvertida.

Percebe-se, portanto, que o reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal se justifica, seja pelo grande número de decisões judiciais sobre a questão que evidenciam ser recorrente o problema, seja pela insistência do Fisco em tributar as verbas de natureza indenizatória inserindo-as na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

4. Considerações finais

Buscou-se compreender, ao longo do presente estudo, a problemática da composição da base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal quanto às verbas de natureza indenizatória.

Viu-se que o art. 22 da Lei nº 8.212/1991 dispõe, em seu inciso I, que é devida a contribuição previdenciária pela empresa, no importe de 20% sobre o total de remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no curso do mês, aos empregados e trabalhadores avulsos, destinadas a retribuição do trabalho. E complementa o legislador que independentemente da forma como estes valores adentrem na remuneração do trabalhador, a exemplo das gorjetas, desde que habituais, quer por serviços prestados efetivamente, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, estas verbas são passíveis de serem tributadas, decorram elas de lei ou contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou mesmo sentença normativa.

Em meio a este cenário é que as verbas indenizatórias ganham relevo, pois embora pagas ao trabalhador, não o é de forma eventual. São excepcionais, como

ocorre, por exemplo, com o terço constitucional e o aviso-prévio indenizado. Ademais, pela própria natureza indenizatória, deveria o Fisco afastar, de pronto, a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas, que acima foram citadas apenas como exemplo. Há outras que também se encontram na mesma situação, e exatamente por isso a discussão, na seara jurisprudencial, mostra-se fértil nos últimos anos.

O Superior Tribunal de Justiça, em reiteradas decisões, já se posicionou quanto a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o aviso-prévio indenizado, terço constitucional de férias, vale-transporte (ainda que pago em dinheiro) e auxílio-alimentação *in natura*. E reconhece, porém, que incide a contribuição previdenciária patronal sobre parcelas como salário-maternidade, férias gozadas, descanso semanal remunerado e adicionais de horas extras, insalubridade, periculosidade e noturno, já que estas verbas possuem natureza salarial.

A questão, dada a sua relevância e reiteradas discussões na seara jurisprudencial, chegou ao Supremo Tribunal Federal e teve então a sua repercussão geral reconhecida no início do ano de 2018. Porém, até a presente data não há julgamento e sequer previsão para decisão nos autos do recurso extraordinário nº 1072485/PR, julgamento este que pode colocar fim às discussões.

Destarte, conclui-se pela impossibilidade de serem as verbas indenizatórias base de cálculo para a contribuição previdenciária patronal. Exatamente por isso fica a sugestão para futuros estudos, mormente quanto ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário cuja repercussão geral do tema foi reconhecida, o que poderá dar maior segurança jurídica aos empregadores.

O trabalho demonstrou que deve existir a adequada interpretação do texto constitucional e da legislação específica, quando é afirmado que a incidência recai sobre rendimentos pagos a qualquer título, sustentando, respaldado na doutrina e jurisprudência, que no conceito de remuneração não se incluem os valores pagos a título de verbas que possuam natureza indenizatória.

Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. Niterói: Impetus, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva Jurídico, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. **Lei 8.212 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no AREsp: 103294 RN 2011/0305802-0**, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julg. 08 maio 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21841613/agravo-regimental-no-agravo-e-m-recurso-especial-agrg-no-arep-103294-rn-2011-0305802-0-stj?ref=serp>>. Acesso em: 23 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ACMC nº 1109**. Relator Ministro Marco Aurélio, publ. 31 maio 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281109%2E+NUME%2E+OU+1109%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lzp4pgt>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp 5810**. Relator Ministro Benedito Gonçalves, julg. 10 jun. 2011. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100810687&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp n. 631261**, Relator Ministro Assusete Magalhães, publ. 24 mar. 2015b. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=sal%E1rio+maternidade+e+contribui%E7%E3o+e+incid%EAncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp n. 648331**, Relator Ministro Relator Min. Mauro Campbell Marques, publ. 05 mar. 2015c. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=ter%E7o+de+f%E9rias+e+contribui%E7%E3o+e+incid%EAncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp n. 1472237**, Relator Ministro Herman Benjamin, julg. 24 mar. 2015a. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=f%E9rias+gozadas+e+contribui%E7%E3o+e+incid%EAncia&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.068/SC**, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julg. 11 out. 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+593068%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+593068%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/auwx5ak>>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 478410**, Relator Ministro Eros Grau, publ. 10 mar. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28vale%2Dtra nsporte+e+incid%EAncia%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ozumr6f>>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário **1072485 RG / PR**, Relator Ministro Fachin, Tribunal Pleno, julg. 23 fev. 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+1072485%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+1072485%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y4hjhj6n>>. Acesso em: 12 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015.

KERTZMAN, Ivan. **Curso prático de Direito Previdenciário**. 7. ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

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

MARTINS, Sérgio Pinto. **Comentários à Lei n. 8.212/91**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Reexame Necessário nº 50043093920154047005/PR**, Relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Segunda Turma, publ. 19 abr. 2016. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/382689082/apelacao-reexame-necessario-apelreex-50043093920154047005-pr-5004309-3920154047005>>. Acesso em: 23 out. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.