



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13963.000810/2010-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.569 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. SIMULAÇÃO.
Recorrente TRANSAL TRANSPORTADORA SALVAN LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

AUXÍLIO DOENÇA RECEBIDO NOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. VERBAS DE CARÁTER NÃO REMUNERATÓRIO.

Não incide contribuição previdenciária sobre as rubricas pagas pela empresa que não tenha natureza remuneratória, como é o caso das verbas relativas ao auxílio doença (os 15 primeiros dias de afastamento do empregado).

VALORES PAGOS SOBRE A VERBA TITULADA DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NÃO OSTENTAM CARÁTER REMUNERATÓRIO.

Não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias. Precedentes do STF.

VALORES PAGOS A TÍTULO DE HORAS EXTRAORDINÁRIAS. HORAS TRABALHADAS. CAMPO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Há incidência de contribuição social previdenciária, dada a natureza remuneratória da verba paga a título de horas extras pelo empregador em razão de trabalho realizado no horário destinado ao descanso do empregado.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O aviso prévio indenizado tem como função reparar o trabalhador por não ter sido alertado de sua dispensa e não de remunerá-lo pelo tempo que ficou a disposição do empregador, sendo indevida a incidência da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para que sejam excluídas do lançamento as parcelas terço constitucional de férias, auxílio-doença, auxílio-acidente e aviso prévio indenizado. Vencidos o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues que votou pela não incidência também sobre o adicional de horas-extras e o relator que votou pelo provimento ao recurso. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Ronaldo de Lima Macedo – Redator Designado

Participaram deste julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes (presidente), Thiago Taborda Simões, Ana Maria Bandeira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de auto de infração de obrigação principal lavrado sob DEBCAD nº 37.279.790-3, relativo ao período de 01/01/2006 a 31/12/2009, contendo cobrança de contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, destinadas ao custeio da Seguridade Social.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 71/79, foi realizada auditoria conjunta das empresas TRANSAL TRANSPORTADORA SALVAN LTDA, IRMÃOS SALVAN TRANSPORTES LTDA-EPP e TS TRANSPORTES DE CARGAS LTDA. A autoridade fiscal, ao analisar o contexto fático entre as empresas mencionadas, concluiu pela ocorrência de simulação ocorrida nas relações jurídicas realizada entre tais, com vistas a se elidir das contribuições destinadas à Seguridade Social, já que as pessoas jurídicas IRMÃOS SALVAN TRANSPORTES LTDA-EPP e TS TRANSPORTES DE CARHAS LTDA usufruem do regime especial do SIMPLES NACIONAL.

Os levantamentos estão individualmente discriminados às fls. 32/58, no discriminativo de débito – DD que compõe a autuação.

Ainda no relatório fiscal, a autoridade menciona que a autuação decorreu da relação de emprego observada entre os empregados das duas últimas empresas em relação à primeira, já que através dos documentos analisados se verificou a inexistência de patrimônio daquelas, bem como inexistência de endereço próprio ou contratação por outras empresas.

Em suma, restou verificado, nos termos da fiscalização, que as empresas IRMÃOS SALVAN e TS TRANSPORTES utilizavam todos os equipamentos, instalações, estrutura física e recursos materiais da empresa TRANSAL que, nos termos dos contratos de prestação de serviços firmados com as empresas, ‘terceirizava’ inclusive os profissionais de atividades de administração, supervisão, chefia de serviço e Recursos Humanos.

Não obstante, em consulta a ficha cadastral das empresas, todas as três utilizam mesmo nome fantasia “TRANSAL” e a mesma logomarca em seus caminhões “TS”.

A conclusão da fiscalização foi no sentido de haver simulação entre as empresas, entendendo a autoridade ser necessária a autuação da Recorrente pelo não recolhimento de contribuições previdenciária de todos os funcionários ligados às outras empresas.

Em relação à multa, a autoridade explica que foi feito quadro comparativo para verificar a menos gravosa ao contribuinte.

Face a autuação, a Recorrente interpôs impugnação (fls. 194/235), a qual foi julgada improcedente pela DRJ, nos termos do acórdão de fls. 1946/1509.

Intimada do resultado do julgamento (fls. 1511/1512), a Recorrente interpôs recurso voluntário de fls. 1513/1546, alegando, em síntese:

- i) Preliminarmente, que os créditos discutidos já foram constituídos via GFIP pelas empresas IRMÃOS SALVAN e TS TRANSPORTES, devendo ser estes valores recolhidos no SIMPLES abatidos do cálculo do crédito tributário em discussão;
- ii) O auto de infração é nulo, pois não havia necessidade de novo lançamento e os débitos já foram pagos pelas empresas contratadas, devendo ser o crédito tributário cancelado;
- iii) A apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária dos empregados foi feita sem se considerar o valor percebido por cada empregado. O auditor utilizou para cálculo apenas o valor total da contribuição mensal informada pelas empresas, acarretando em nulidade do AI;
- iv) No mérito, que a desconsideração da personalidade jurídica é indevida, uma vez que as empresas contratadas possuíam, até determinado período, estabelecimento próprio, contabilidade e negócios independentes da Recorrente e bens próprios;
- v) Não se pode admitir a permanência de multa vez que a autoridade deveria considerar os registros e lançamentos contábeis realizados pelas empresas, bem como abrir prazo legal para que a Recorrente se adequasse a sua nova realidade diante da desconsideração de personalidade jurídica das outras empresas;
- vi) A autoridade considerou a contabilidade das empresas tão somente para utilizar os valores como base de cálculo, mas não o fez para considerar o cumprimento de obrigação acessória;
- vii) Deveria ser concedido prazo para retificação da contabilidade da empresa Recorrente;
- viii) Indevida a inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212/91, que determina a incidência de contribuições previdenciárias apenas sobre os valores destinados a retribuir trabalho, portanto, de natureza salarial;
- ix) Sobre o terço de férias e quinze dias que antecedem o auxílio-acidente, não pode haver incidência de contribuições por se tratarem de verbas de natureza indenizatória, conforme entendimento do STJ;
- x) Quanto ao quinze dias que antecedem o auxílio-doença previdenciário ou acidentário, a não incidência se impõe por não haver contraprestação de atividade laboral já que o funcionário encontra-se afastado por doença;
- xi) Sobre as verbas rescisórias especiais recebidas pelo trabalhador a título de indenização por férias em pecúnia, 13º salário, licença-prêmio não gozada, conversão de 1/3 de férias, ausência permitida ao trabalho, extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada e aviso prévio indenizado, não pode haver incidência por não configurar acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda;
- xii) No caso do aviso prévio indenizado, não há caráter remuneratório na verba, mas sim indenizatório, vez que paga em razão do não cumprimento do aviso prévio pelo empregado, que terá seu contrato de trabalho rescindido imediatamente;

xiii) Sobre as horas extras, não deve haver incidência de contribuições sobre os valores que se referem à hora suplementar, de até 20%, por se tratar de indenização paga ao trabalhador que ultrapassa a jornada diária;

xiv) No que tange à multa, a imposição de penalidade de 75% é imprópria, pois configura violação ao princípio do não confisco.

Ao final, a Recorrente requer:

- i) O cancelamento dos autos de infração ou a compensação de ofício em razão do pagamento das contribuições pelas empresas aderidas ao SIMPLES;
- ii) O afastamento das exigências de multa, tendo em vista a possibilidade de consideração dos registros contábeis das empresas cujas personalidades jurídicas tenham sido desconsideradas;
- iii) O afastamento da base de cálculo das contribuições das verbas de natureza indenizatória.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Em Preliminar

Alega a Recorrente, em preliminar, que os créditos discutidos já foram constituídos via GFIP pelas empresas IRMÃOS SALVAN e TS TRANSPORTES, devendo ser estes valores recolhidos no SIMPLES abatidos do cálculo do crédito tributário em discussão;

Merece guarida em parte a pretensão da Recorrente.

Ainda que se considere o fato de os valores declarados e recolhidos pelas empresas no SIMPLES NACIONAL terem decorrido de situação fática irregular – por simulação de terceirização -, necessário que se considere também que os valores pagos pelas empresas no SIMPLES serviram ao pagamento de contribuições previdenciárias devidas à época dos recolhimentos e, ainda, que o novo lançamento desses valores resultaria em enriquecimento sem causa do INSS.

Destarte, legítimas as alegações da Recorrente no tocante à constituição de parte do crédito tributário, vez que extintos pelo pagamento, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Isto porque, se reconhecida simulação e reputada a responsabilidade pelos fatos geradores à Recorrente, necessário que os valores já recolhidos pelas empresas até então dadas como prestadoras de serviços na modalidade do SIMPLES sejam identificados e deduzidos do total devido, já que referentes a fatos geradores objetos da presente autuação.

No Mérito

Da Simulação Verificada

No mérito, a Recorrente alega ser indevida a desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas sob a justificativa de que as mesmas possuíam registros contábeis, bens e estabelecimento próprio até determinado período.

Não prosperam suas alegações.

Conforme vasta documentação acostada aos autos de infração é possível verificar que a relação de subordinação entre as empresas é inquestionável.

Apesar de se tratarem de empresas constituídas individualmente, com registros contábeis independentes da Recorrente e supostos bens próprios, a relação entre as empresas resta demonstrada quando se verifica: 1) que as empresas contratadas prestam serviços exclusivamente à Recorrente; 2) que as empresas possuem o mesmo endereço; 3) Uma das empresas contratadas (IRMÃOS SALVAN) representa a Recorrente no Estado do Paraná,

uma vez que esta última não pode operar na região por existir outra empresa com nome parecido; 4) Todos os cargos de administração, Recursos Humanos e diretoria da Recorrente são exercidos via terceirização através das empresas em comento; 5) o controle de pontos de todos os funcionários das empresas contratadas é feito através de aparelho de propriedade da Recorrente, entre outros pontos descritos no Relatório Fiscal de fls. 71/79, devidamente comprovados através documentos colhidos na fiscalização.

Não obstante, vale esclarecer que a própria Recorrente, ao requerer a dedução dos valores pagos pelas empresas supostamente contratadas por ela a título de contribuições previdenciárias no SIMPLES NACIONAL assume a ocorrência de simulação e, por consequência, a sua responsabilização pelos débitos de INSS em aberto.

Da Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória

Alega a Recorrente que a multa aplicada por ter deixado de entregar a documentação prevista em lei não deve prevalecer vez que deveriam ser considerados os registros e lançamentos contábeis efetuados pelas empresas contratadas.

A penalidade por descumprimento de obrigação acessória não é matéria da presente autuação, não cabendo análise da questão nos presentes autos.

Da Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Verbas de Caráter Indenizatório

De acordo com o artigo 28 da Lei 8.212/91:

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.

O dispositivo indigitado prescreve a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do *quantum debeatur* é determinada pela conjugação de prescrições lógica e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquétipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

- a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados.
- b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação.

O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo.

A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece.

“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 da norma.

(...)

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.”¹

Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmadora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor.²

A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker:

“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 363/364

² Considerando a análise da acepção lógica da estrutura vazia da materialidade [verbo + complemento].

parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”³

Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados.

O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível⁴, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

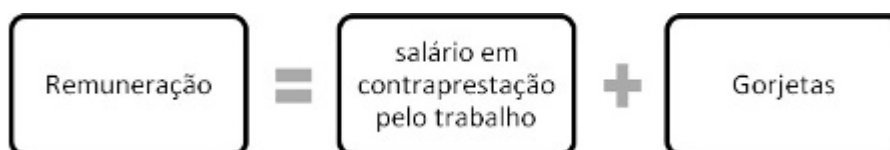
O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT:

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

(Grifo nosso)

Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, **sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração**. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Reduzindo a proposição prescritiva à sua estrutura mínima de conteúdo semântico, é forçoso entender que:



³ Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, p. 339.

Dessa forma, independente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas.⁵

Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho.

Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho.

A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.

Todo exercício de competência tributária por via da criação de norma geral e abstrata tem um sentido positivo e um negativo⁶. O sentido positivo concede ao Sujeito Ativo da Relação Jurídica Tributária um poder-dever de exigir o tributo exatamente pelos contornos normativamente traçados (princípio da tipicidade cerrada). Já o sentido negativo proíbe a invasão do patrimônio do contribuinte fora desses contornos, sob pena de ofensa à legalidade, representando de outra mão um direito do contribuinte.

Acerca da legalidade e de da *estrita legalidade*, ensina Roque Antonio Carrazza:

“O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, portanto, estruturá-lo em numerus clausus; ou, se preferirmos, há de ser uma lei qualificadora ou Lex stricta. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.

(...)

Como se viu, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem na na e no quantum da obrigação tributária.

(...)

Deve, pois, a base de cálculo harmonizar-se com a hipótese de incidência do tributo. É que, como é sabido e consabido, o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

(...) a manipulação da base de cálculo pelo Fisco, acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o guante da insegurança.”⁷

⁵ Considerando as grandezas proporcionais envolvidas na relação jurídica tributária de custeio da Seguridade Social, desconSIDERAMOS a gorjeta com vistas a fundamentar um arquétipo normativo que permita a análise do caso concreto.

⁶ Derivação das lições de Amílcar de Araújo Falcão, *Direito Tributário Brasileiro*.

⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário, Saraiva, 2006, p. 249-252.

Isso significa que o contribuinte tem o direito de não ser tributado sobre a remuneração que não depende do exercício do trabalho para sua fruição (inexistência de contraprestação). Hipótese contrária significa o alargamento da base de cálculo legal para alcançar valores fora da materialidade normativa.

Nesse conceito incluem-se as verbas de caráter indenizatório, argumento frequentemente empregado sobretudo na jurisprudência para qualificar a incidência tributária das contribuições sociais.

O caráter, indenizatório, entretanto, não é o qualificativo primário da exclusão da incidência, nem constitui isenção. O caráter de não contraprestação da verba é que determina a não incidência, do qual a natureza indenizatória é subgrupo. A lógica de classes permite dizer que a inexistência de contraprestação é gênero do qual a verba indenizatória é espécie.

Dessa forma, todas as verbas indenizatórias demandam a inexistência de contraprestação pelo trabalho, mas nem todas as verbas pagas sem contraprestação pelo trabalho são indenizatórias. E todas as duas categorias situam-se no campo da não incidência.

É o caso, por exemplo, dos valores pagos por mera liberalidade do empregador (abonos desvinculados de salário), que nada indenizam, mas não derivam do exercício do trabalho.

Remuneração para o trabalho e pelo trabalho

Um dos mecanismos para segregação das verbas que pertencem à base de cálculo das contribuições sociais reside na diferenciação entre os conceitos de remuneração **pelo** trabalho **para** o trabalho, que, embora próximos, não se confundem. Enquanto que o primeiro é o objetivo almejado pelo prestador de serviços na relação de emprego, o segundo consubstancia os meios e instrumentos necessários à realização do objeto principal.

A origem da palavra *salário* remonta ao latim *salarium*, derivado de *salis* – sal, pela frequência com que os legionários o recebiam como soldo. Essa paga, entretanto, não se confunde com salário *in natura*, pois era usado como moeda na Roma antiga. O sal era remuneração por contraprestação **pelo** trabalho. Já os elmos, gládios, armaduras e sandálias representavam remuneração **para** o desempenho da função.

Hoje, os valores despendidos com vestimentas de uso obrigatório, transporte, alimentação, etc, não são o objeto nuclear do contrato de trabalho, nem o retribuem. São acessórios em relação ao objeto principal, razão esta pela qual o negócio jurídico foi firmado.

O conceito de remuneração alberga os valores pagos pelo empregador como contra-prestação pelo trabalho realizado. O exercício do trabalho, entretanto, é fato central em torno do qual orbitam outras relações apêndices, necessárias à manutenção das estruturas sociais que sustentam o sistema escolhido pela sociedade de contexto como o mais adequado à persecução de seus fins.

O contínuo processo de racionalização e burocratização das estruturas produtivas tem como resultado, por exemplo, a normatização protecionista do empregado no que tange às condições ambientais do trabalho, à privatização de parcela da proteção social

assistencialista (cujo ônus entrega-se aos empregadores) e a necessidade de investimentos no bem-estar social genérico dos empregados, do que são reflexos as obrigações pactuadas nos instrumentos coletivos de trabalho.

Nesse contexto, o custeio do transporte do empregado entre sua residência e o local de trabalho, o fornecimento de uniformes, equipamentos de proteção, as diárias de viagens, os reembolsos de despesas, entre outros, são investimentos necessários por força de lei ou instrumentos particulares. Esses investimentos têm como objetivo a proteção do empregado.

Entretanto, tais dispêndios não se enquadram no conceito de remuneração tal como o prescrito pela norma instituidora da contribuição patronal. Assim porque tais valores não consubstanciam contraprestação pelo trabalho realizado, mas fornecem as condições necessárias ao desempenho da função. Nesse contexto a remuneração é chamada **para** o trabalho.

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de serviços em prol do empregador deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacontratuais, quais sejam, as obrigações de proteção.

Assim, a remuneração **para** o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração **pelo** trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral.

Tributar a remuneração **para** o trabalho implica no desvio da *intentio legis*, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapola-o. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

De acordo com o magistério de Maurício Godinho Delgado⁸:

“Não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido pelo empregador ao empregado como meio de tornar viável a própria prestação de serviços.

(...).

Também não consistirá salário-utilidade o bem ou serviço fornecido como meio de aperfeiçoar a prestação de serviços.

(...)”

A questão é matéria da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais n°s 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no

caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nº 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ nº 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)

(TST. Súmula 367)

Enfim, sempre que a atividade desempenhada tiver natureza instrumental, servindo de meio para a efetiva prestação de serviços (objeto principal do contrato de trabalho), os valores recebidos não refletirão o conceito de remuneração legalmente qualificada para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Isenção

Isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. A norma isentiva atinge a regra-matriz de incidência, prejudicando sua integridade sistêmica e negando-lhe o vigor. A norma tributária portanto, nem chega a incidir, pois carente da completude imposta pela tipicidade cerrada. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, *“a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência multilando-os, parcialmente”*⁹.

Acompanha esta posição Roque Antonio Carrazza:

*“Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.”*¹⁰

Isenção, portanto, é norma de estrutura que impede o nascimento da obrigação tributária na hipótese vinculada.

Verificando o espectro da norma de isenção, positivado na Lei 8.212/1991:

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

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.”

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

(...)

⁹ Curso de Direito Tributário, p. 33.

¹⁰ Curso de DT, p. 829.

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

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.”

A interpretação sistêmica dos dispositivos transcritos identifica norma que afeta o critério quantitativo da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária patronal, para excluir da base de cálculo: a) os ganhos eventuais; e b) os abonos expressamente desvinculados de salário.

A obliteração da incidência sobre os ganhos eventuais é isenção parcial na acepção técnica do termo. Sua dinâmica impede a incidência tributária sobre os valores pagos aos empregados e trabalhadores avulsos sem habitualidade, termo este também não definido pelo direito¹¹.

Disso deriva-se que as verbas pagas de maneira eventual devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Já a isenção dos abonos desvinculados de salário é norma vazia, pois pretende afetar hipótese de não incidência. Tais verbas, justamente por serem desvinculadas do salário, carecem do elemento contraprestação, resultando no não-ser jurídico tributário¹². Novamente, revela-se a preocupação do legislador ao reiterar a pretensão de salvaguardar esta materialidade da incidência tributária.

Em homenagem à boa hermenêutica, frisa-se que a norma de isenção é a constante no Art. 22, § 2º. A referência ao Art. 28, “e”, “7”, não demanda uma conjugação de normas, mas de norma com suporte físico (texto positivo). A primeira “toma de empréstimo” o conteúdo meramente linguístico da segunda para completar-lhe o sentido, da mesma maneira como se transcrevesse no § 2º os grafemas contidos no item “7”. Essa observação é necessária para corroborar outra proposição: a de que **a base de cálculo da contribuição patronal não se identifica com o salário de contribuição** (base de cálculo das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos).

O comando prescrito pela norma que positiva a instituição do tributo esgota-se em si mesmo. Com isso queremos dizer que a norma geral e abstrata de tributação, bem como os contornos do seu conteúdo pecuniário potencial, estão encerrados na previsão hipotética legal, e podem ser conhecidos pela análise do binômio materialidade/base de cálculo.

¹¹ A identificação do conteúdo semântico dos grafemas “ganhos eventuais” demanda verticalização da matéria, o que abstenho-me de realizar à vista na inaplicação ao caso concreto.

¹² A não-incidência é simplesmente a explicação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo.

Deveras, não há incidência quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária. (...)

Fica claro, desse modo, que, enquanto a isenção depende de lei (lato sensu) para validamente surgir, a não-incidência decorre da própria natureza das coisas, podendo – e devendo – ser deduzida por mero labor exegético.

Ou, se preferirmos, enquanto a isenção deriva da lei, a não-incidência deriva da falta de lei (em alguns casos) ou da impossibilidade jurídica de tributar-se certos fatos, em face de a regra-matriz constitucional do tributo a eles não se ajustar.

Incide novamente o princípio tributário da tipicidade cerrada ou *numerus clausus*, de acordo com o qual todos os elementos (critérios) determinantes da incidência devem constar pormenorizados no corpo do diploma normativo introdutor.

Esses critérios determinam a **condição necessária e suficiente** para instaurar o liame jurídico obrigacional entre Sujeito Ativo (União) e Sujeito Passivo (contribuinte), cujo objeto é a obrigação tributária, devendo ser mensurado de acordo com a relação de refiribilidade materialidade/base de cálculo.

Essa mensuração, portanto, esgota-se no veículo introdutor (Art. 22), sendo descabido colher de suporte alheio (Art. 28) elementos supostamente capazes de mensurar o conteúdo financeiro do tipo.

Assim sendo, concluo que:

Base de cálculo da contribuição social previdenciária	
Patronal	Segurados e trabalhadores avulsos
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.	Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Da aparente identidade entre os conceitos decorre a imprecisão técnica de considerar os itens “a” a “x” do § 9º do Art. 28 como as únicas hipóteses de exclusão de valores da base de cálculo:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

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

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

e) as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por

cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

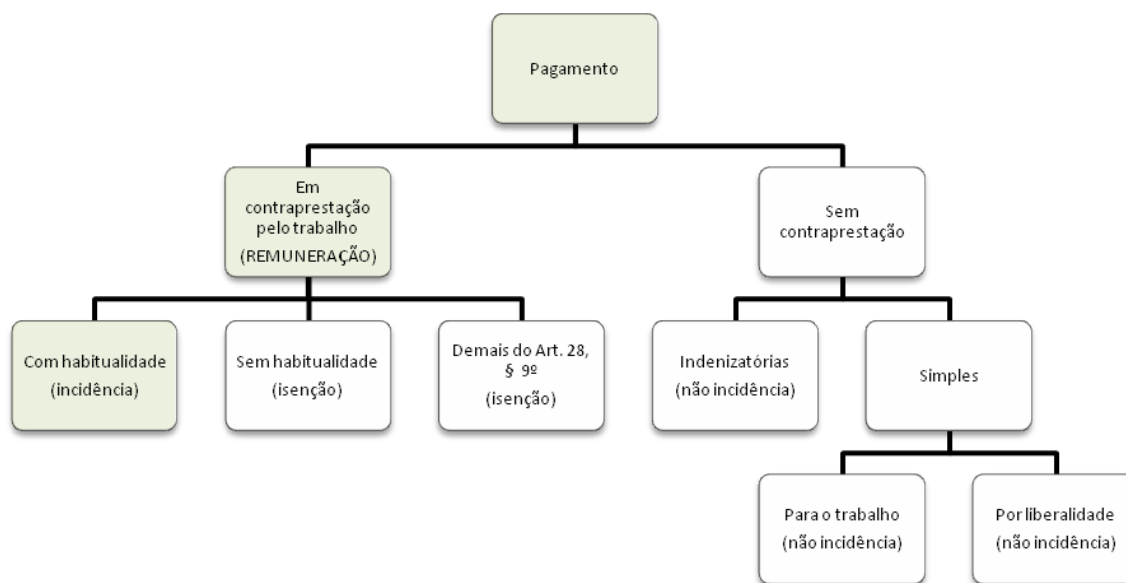
v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

A lógica proposicional determina, pelo princípio da identidade, que “*uma coisa é uma coisa, y outra coisa é outra coisa*”¹³. A proposição é terminativa, ou seja, dizer que *uma coisa é uma coisa* não implica dizer que outra coisa também é, ou não é.

Com isso, concluo que a lista prevista nos itens “a” a “x” do artigo 28 não é taxativa da não incidência, qualificada ou não. Os valores pagos sem contraprestação também delimitam os contornos do aspecto quantitativo da norma.

Resumo no seguinte quadro sinótico:



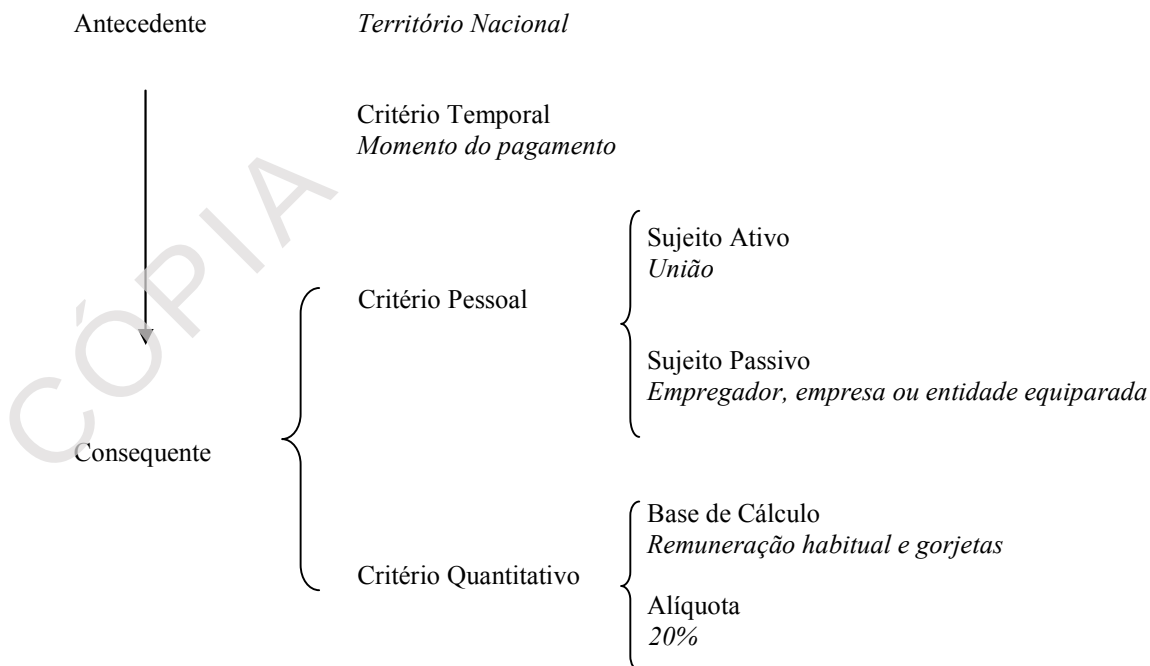
Isto posto, temos a regra-matriz de incidência da contribuição social previdenciária patronal:

Critério Material

Pagar remuneração (salário em contraprestação pelo trabalho) e gorjetas, com habitualidade

Critério Espacial

¹³ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugénia; GUIBOURG, Ricardo A.. Lógica, proposición y norma. Editora Astrea: Buenos Aires, 2008. p. 83.



Colocadas essas premissas, passo à análise do caso concreto.

A matéria objeto de apreciação resume-se à tributação dos valores pagos a título das rubricas “terço de férias”, “afastamento nos primeiros quinze dias a título de auxílio-acidente e doença”, “verbas rescisórias”, “aviso prévio indenizado” e “horas extras”.

Do Terço de Férias

O surgimento de referido acréscimo foi inaugurado com a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 7º inciso XVII:

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;

Certo é que o constituinte conferiu aos trabalhadores além do descanso, compulsoriamente “pago”, um valor “extra” para melhor fruição do período de descanso, sendo certo que este acréscimo não é pago em virtude da contraprestação pelo trabalho.

A meu entender, isso não significa, ao contrário do que tem decidido o STF, que referida paga reveste-se de caráter indenizatório. Esta qualidade decorre sempre da **supressão de um direito**, hipótese que não se enquadra no caso. De fato, não existe nada a indenizar, mas simplesmente uma obrigação legal de pagar. Na esteira do entendimento demonstrado, penso que se trata de hipótese de não incidência simples.

Assim, sigo acompanhando a Corte Constitucional pelas conclusões:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL. FÉRIAS. O STJ entendia que o acréscimo de 1/3 sobre as férias integraria a remuneração do servidor público e, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária (art. 4º da Lei n. 10.887/2004), pois se trataria, ao cabo, de vantagem retributiva da prestação do trabalho. Contudo, esse entendimento mostrou-se contrário a vários arestos do STF, que concluíam não incidir a referida contribuição sobre aquele adicional, visto que deteria natureza compensatória, indenizatória, por não se incorporar ao salário do servidor para aposentadoria (art. 201, § 11, da CF/1988). Assim, embora esses julgados não sejam do Pleno do STF, a Seção reviu sua posição, para entender também que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. Anote-se, por último, que esse entendimento da Seção foi firmado em incidente de uniformização jurisprudencial que manteve o acórdão impugnado da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais acorde com a jurisprudência do STF. Precedentes citados do STF: AI 712.880-MG, DJe 11/9/2009; AI 710.361-MG, DJe 8/5/2009; AgRg no AI 727.958-MG, DJe 27/2/2009; AgRg no RE 589.441-MG, DJe 6/2/2009; RE 545.317-DF, DJe 14/3/2008, e AI 603.537-DF, DJ 30/3/2007”.

(STF, Pet 7.296-PE, Rel. Min. Eliana Calmon, julgada em 28/10/2009)

Do Auxílio-Doença (Afastados)

A Constituição de 1988 adotou o princípio da dignidade da pessoa humana como valor a ser perseguido pelo Estado e pela sociedade. Trata-se de positivação do modelo do Estado Social, pressupondo a cobertura dos riscos sociais decorrentes do convívio. O princípio da universalidade do atendimento alberga a proteção à maternidade, ao desemprego, à velhice, à reclusão, entre outros.

Essa cobertura é operacionalizada pela prestação de serviços e pela concessão dos benefícios pelo SSS, diretamente pelo Estado, e também por transferência aos particulares, obrigados a colaborar em função da primazia do interesse coletivo. Os chamados “auxílio-doença” e o “auxílio-acidente” são exemplos de benefícios sociais cujo encargo foi transferido ao empregador em função dessa sistemática.

Caracterizados como benefícios, subsumem-se à hipótese da norma de isenção prescrita pelo art. 22 da Lei 8.212/91:

“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.

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)”

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

(...)

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;”

A norma de isenção indigitada fulmina a materialidade da hipótese, impedindo o nascimento da obrigação tributária. Os valores pagos a título de auxílio-doença e auxílio acidente são isentos de contribuições previdenciárias.

Não obstante, por outra e óbvia razão, a tributação previdenciária não alcança as referidas pagas: a relação carece do indispensável elemento **contraprestação**.

Os valores pagos a título de auxílio-doença não retribuem o trabalho, pois trabalho não há. Trata-se de período em que o empregado está se recuperando da enfermidade ou do dano físico causado pelo acidente, e recebendo por isso. A hipótese desnatura a relação sinalagmática do contrato de trabalho, o transformado temporariamente em relação de obrigação unilateral, vez que há pagamento de salário independente de retribuição laboral.

Esse encargo unilateral do empregador não subsiste por benesse, mas por obrigação legal, como é natural que seja. No mercado, impera a lei do “*there’s no free lunch*”. A obrigação de pagar salário sem contraprestação não deriva do contrato laboral particular.

Carente de contraprestação, o pagamento é um não-ser jurídico para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica:

“RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-DOENÇA. CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INCIDE.

O empregado afastado do trabalho por motivo de doença não presta serviços e, por isso, não recebe salário, mas apenas uma verba de caráter indenizatório durante os primeiros quinze dias de afastamento. Por conseguinte, resta afastada a incidência da

contribuição previdenciária, que tem por base de cálculo a remuneração percebida habitualmente.

Recurso provido.”

(STJ, REsp 748193 / SC, Ministro José Arnaldo da Fonseca, DJ 17.10.2005 p. 347)

“PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Esta Corte já consolidou o entendimento de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros quinze dias do auxílio-doença, à consideração de que tal verba, por não se tratar de contraprestação do trabalho, não tem natureza salarial.

3. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o salário-maternidade tem natureza remuneratória, e não indenizatória, integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição previdenciária.

4. Recurso especial parcialmente provido.”

(STJ, REsp 886954 / RS, Ministra Denise Arruda, DJ 29.06.2007 p. 513)

Verbas Rescisórias

As verbas rescisórias especiais recebidas a título de férias em pecúnia, 13º salário, licença-prêmio não gozada, conversão de terço de férias, ausência permitida ao trabalho, extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada e aviso prévio indenizado, merecem especial atenção.

São verbas pagas quando do término da relação de trabalho, em que se constata a pendência de direitos trabalhistas a cargo do empregador. São direitos que, ao tempo em que deveriam ser atendidos não o foram e, diante da impossibilidade de concedê-los no momento da rescisão contratual, fica o empregador obrigado a conceber tais direitos mediante indenização ao empregado.

Vale dizer que, a nosso ver, independentemente da natureza da verba a ser convertida em rescisória – seja ela 13º salário, férias, licença prêmio ou aviso prévio indenizado –, no momento em que se constata seu descumprimento por parte do empregador e fica este obrigado à conversão em pecúnia, os valores passam a ter caráter indubitavelmente indenizatório e, portanto, não passível de inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Neste sentido já decidiu o CARF em relação à incidência de IRPF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2000

VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE FÉRIAS PROPORCIONAIS E RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL. INDENIZAÇÃO. No tocante às férias não gozadas e respectivo terço constitucional, recebidas na rescisão contratual, há de se reproduzir o decidido no REsp 1111223/SP, recurso representativo de controvérsia, submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC, nos termos em que dispõe o art. 62-A do anexo II do RICARF. Os valores recebidos a título de férias proporcionais e respectivo terço constitucional são indenizações isentas do pagamento do Imposto de Renda. VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE LICENÇA PRÊMIO NÃO GOZADA. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. A jurisprudência do CARF e do STJ é pacífica no sentido de que não incide imposto de renda sobre verbas indenizatórias, decorrentes de rescisão do trabalho, tal como a licença-prêmio. Precedentes STJ. Precedentes CARF. Recurso especial negado.”

(CARF, PAF 19679.005336/2003-75, Acórdão nº 2801-002.847, Rel. Marcelo Vasconcelos de Almeida)

Assim, não há que se falar em inclusão de verbas indenizatórias pagas em razão de rescisão contratual.

Aviso Prévio Indenizado

O aviso prévio é direito constitucionalmente garantido ao trabalhador no art. 7º, XXI, CF, que determina que em casos de demissão sem justa causa, o trabalhador seja informado do rompimento de seu contrato de trabalho com um mês de antecedência, o que lhe garante prazo para a procura de novo emprego.

Muito comum, no entanto, que empregadores, ao invés de cumprirem o prazo do aviso prévio, comuniquem o empregado do rompimento do contrato de trabalho, ficando obrigado a indenizá-lo por não mantê-lo em seu cargo por mais trinta dias.

É o aviso prévio indenizado.

Os Tribunais Superiores pacificaram o entendimento de que, por se tratar de verba genuinamente indenizatória e, ainda, por não se destinar a retribuição de trabalho, não há que se incluir o aviso prévio indenizado na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. A Segunda Turma do STJ consolidou o entendimento de que o valor pago ao trabalhador a título de aviso prévio indenizado, por não se destinar a retribuir o trabalho e possuir cunho indenizatório, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. 3. Recurso Especial não provido.”

(STJ, REsp 1218797 / RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 04/02/2011)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA. ART. 22, INC. I, DA LEI N. 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A indenização decorrente da falta de aviso prévio visa reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na CLT, bem como não pôde usufruir da redução da jornada a que fazia jus (arts. 487 e segs. da CLT). 2. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial. 3. Recurso especial não provido.”

(STJ, REsp 1198964 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 04/10/2010)

Horas Extras

A Constituição Federal, no art. 7º, inciso XVI, prevê:

“Art. 7º. (...)

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;”

Regulamentando a norma constitucional, a CLT estabelece que:

“Art. 58 - A duração normal do trabalho, para os empregados em qualquer atividade privada, não excederá de 8 (oito) horas diárias, desde que não seja fixado expressamente outro limite.”

“ Art. 59 - A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho.

§ 1º - Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a importância da remuneração da hora suplementar, que será, pelo menos, 20% (vinte por cento) superior à da hora normal.”

Sergio Pinto Martins define hora extra como sendo a hora prestada “*além do horário contratual, legal ou normativo, que devem ser remuneradas com o adicional respectivo*”¹⁴. Amauri Mascaro do Nascimento atribui conceito semelhante, significando-as como as horas “*que ultrapassam a jornada normal fixada por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho*”¹⁵.

Assim também é o entendimento do Ministro do TST Maurício Godinho Delgado¹⁶, que caracteriza a hora extra como “*a jornada cumprida em extrapolação à jornada padrão à relação empregatícia concreta*”. “*Estabelece-se em face da ultrapassagem da fronteira normal da jornada de trabalho*”.

A doutrina caracteriza a hora extraordinária pela anormalidade, porque se instaura à revelia do pactuado ou do determinado pela lei. Enquanto a jornada de trabalho contratada ou legal é previsível, a extra jornada é imprevisível, ante a ausência de elemento jurídico necessário à sua expectatividade.

Inobstante a possibilidade do acontecimento, a ocorrência da hora extraordinária é imprevisível, simplesmente porque não é previamente pactuada. A jornada extraordinária acontece sem que o empregado ou empregador se programem; porque se programada seria normal (contratual).

Ademais, as questões de signo, como adverte Bobbio, “*... são de grande importância para o direito, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem*”¹⁷. O significado da palavra extraordinária confirma a eventualidade da hora extra, porque caracteriza o excepcional, o anormal e o imprevisível:

*“Extraordinário é o que não é comum ou ordinário, configurando-se, dessarte, em anormalidade, excepcionalidade, singularidade ou imprevisibilidade.”*¹⁸

Noutro vértice, mesmo que programada, expectada ou combinada entre as partes da relação de emprego, não há periodicidade, porque o extraordinário é acidental ou fortuito. Mesmo que casuisticamente ordinária, a extra jornada somente adquire a condição de habitual se mantiver essa característica durante doze meses (Súmula nº 291 do TST); caso contrário, mesmo que por menor período expectada e reiterada, a hora extraordinária mantém-se na categoria da eventualidade.

Necessário então classificar as importâncias pagas em contraprestação às horas extras como isentas de contribuição previdenciária, haja vista que se encontram na

¹⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas. 2006, p. 490.

¹⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao Direito do Trabalho**. 26ª Ed. São Paulo: LTr. 2000, p. 264.

¹⁶ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3ª Ed. São Paulo: LTr. 2004, p. 889.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Studi Sulla Teoria Generali delDiritto**. Torino: Giappichelli. 1955, p. 37.

¹⁸ Comissão de Redação. **Extraordinário, in Enciclopédia Saraiva do Direito**. FRANÇA, R. Limongi (Coord.). São Paulo: Saraiva. 1977, p. 513.

modalidade de valores prevista no item 7 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, ou seja, na categoria das importâncias eventuais. Essa identificação, ao menos, deve ser atribuída às importâncias que remuneram horas extraordinárias que não atingiram o critério de habitualidade definido pela Súmula nº 291 do TST.

Além da norma de isenção acima demonstrada, a incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento da hora extra deve ser também analisada sob a ótica do disposto no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91.

O trabalho extra jornada, além de remunerado, é indenizado em, no mínimo, 50% da remuneração. Esse adicional, embora pago acessoriamente à remuneração, não se identifica nessa classe, caracterizando-se, diferentemente, como espécie de indenização; compensação pelo descumprimento do contrato, que estabelecia jornada de trabalho descumprida pelo empregador.

Ultrapassada a jornada ordinária, o contrato de trabalho é descumprido. Afora remunerar essa atividade com a remuneração pactuada, o empregador, outrossim, indeniza o empregado pelo descumprimento do contrato, pagando-o, como indenização, 50% a mais da remuneração devida pelo trabalho:



O TST, por meio da Orientação Jurisprudencial nº 18 da SDI-1, confirmou a natureza indenizatória do adicional da hora extra, excluindo-o da base-de-cálculo dos benefícios previdenciários:

“Orientação Jurisprudencial nº 18 da SDI-1, do TST – Complementação de Aposentadoria. Banco do Brasil. I – As horas extras não integram o cálculo da complementação de aposentadoria.”

Se a hora extraordinária não integra o cálculo do benefício previdenciário, não integra, também, a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, porque entre o benefício e a contribuição há íntima referibilidade, manifestada através da sinalagmaticidade genética.

Com base em tais fundamentos, com relação ao imposto sobre a renda, o. STJ já decidiu:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. HORAS-EXTRAS TRABALHADAS (IHT). NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. SÚMULAS NºS 125 E 136/STJ. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão que proveu o recurso especial do particular. 2. O acórdão a quo entendeu pela incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias (horas-extras trabalhadas). 3. O imposto sobre a renda tem

como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN). 4. A indenização especial, o 13º salário, as férias, o abono pecuniário não gozados, assim como a indenização de horas trabalhadas (IHT), não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda e, portanto, não são fatos impositivos à hipótese de incidência do IR, tipificada pelo art. 43 do CTN. A referida indenização não é renda nem proventos. 5. Inteligência das Súmulas nºs 125 e 136/STJ. 6. Precedentes desta Corte Superior. 7. Agravo regimental não provido.”

(STJ, AgRg no REsp 670.699/RN, Rel. Min. José Delgado, publ. 01.02.2006)

Se para fins de Imposto de Renda o entendimento firmado é o de que as horas extras não têm natureza de remuneração, mas sim de indenização, não há por que se entender de outra maneira no que tange à contribuição previdenciária sobre a folha.

Multa – Alegação de Inconstitucionalidade

A Lei nº 9.430/ estabelece que:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)”

A Recorrente alega que a aplicação da multa de ofício em 75% viola o Princípio do Não-Confisco previsto na Constituição Federal e, por consequência, configura absoluta inconstitucionalidade.

Não cabe aos órgãos administrativos o julgamento de constitucionalidade de qualquer que seja a legislação vigente, uma vez que a esfera administrativa está adstrita à correta aplicação da norma em plena vigência.

Registre-se que a instância administrativa não possui competência legal para manifestar-se sobre questões em que se alega eventual colisão da legislação face à Constituição Federal, tendo em vista ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal (art. 102, I, a, e III, b; art. 103, § 2º; EC nº 3/1993).

Assim, na esfera administrativa, a competência limita-se a afastar aplicação de leis já declaradas inconstitucionais definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal (STF), atendendo a determinação do Secretário da Receita Federal.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e dou a ele provimento.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.

Voto Vencedor

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Redator Designado.

Analizando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange à discussão acerca dos valores decorrentes da verba paga a título de horas extraordinárias (horas extras), constante da folha de pagamento, entendo que tais valores devem integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, pelas razões que passo a expor.

A Recorrente argumenta que não há incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de horas extraordinárias e seu adicional, entendendo que tais pagamentos teriam natureza indenizatória.

Não confiro razão a Recorrente, eis que a natureza remuneratória da parcela não é definida pelo seu nome, mas sim em decorrência da sua natureza jurídica. Ficou demonstrado nos autos (Relatório Fiscal e demais documentos acostados aos autos) que os valores decorrentes da verba paga a título de horas extras são oriundos da prestação de serviços realizados pelos segurados empregados após o horário normal da jornada de trabalho. Assim, como o intervalo de sua jornada de trabalho foi alterado, tais segurados receberam uma remuneração a mais pela prestação de serviços à Recorrente, isso confere aos valores pagos a natureza de salário de contribuição (base de cálculo) para as contribuições sociais lançadas, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

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

Portanto, foi correto o procedimento da Auditoria Fiscal em considerar como salário de contribuição os valores pagos a título de horas extras, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)

Extrai-se dessa regra que todas as importâncias que se destinem a retribuir o trabalho – que é caso dos valores pagos a título de horas extras –, independentemente de sua denominação ou a forma como são pagas, deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo, eis que os valores pagos correspondem à remuneração oriunda de trabalho extraordinário.

Caminha com o mesmo entendimento, os precedentes emanados das decisões do Tribunal Superior de Justiça (STJ) tratando da matéria:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. HORAS-EXTRAS. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. INCIDÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

1. Incide Imposto de Renda sobre as verbas recebidas a título de horas-extras e adicional de insalubridade, ante seu caráter remuneratório, o que importa em acréscimo patrimonial. Precedentes do STJ. (g.n.)

2. Recurso Especial não provido. (STJ; REsp 615327 RS 2003/0219160-0; Relator(a): HERMAN BENJAMIN; em 19/06/2007; Publicação: DJe 19/12/2008)

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica e configura uma hipótese de trabalho extraordinário, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Ainda cumpre esclarecer que os acordos celebrados entre empresa e seus empregados não têm o condão de afastar o fato gerador da obrigação tributária, tendo em conta que seus efeitos operam-se apenas entre as partes envolvidas na esfera civil. Não é vedado que alguém contrate com outrem a responsabilidade particular por determinado tributo.

Vale registrar que caso qualquer cláusula do contrato firmado entre as partes determinasse expressamente que os valores pagos a título de indenização não representariam um pagamento de vantagem econômica para os segurados empregados, ainda assim tal afirmação seria totalmente inócua e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art.123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante disso, pelos mesmos motivos anteriormente expostos e tendo em conta o que dispõe o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 e o seu § 9º, já exaustivamente mencionado, mantêm-se a exigência oriunda da verba paga a título de horas extraordinárias,

incluindo o seu adicional, eis que essa verba decorre da supressão do intervalo entre as jornadas de trabalho que deveria ter sido concedido aos segurados empregados.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito ao abatimento dos valores pagos pelas empresas desconsideradas do SIMPLES, bem como para reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de terço constitucional de férias, auxílio-acidente, auxílio-doença, verbas rescisórias e aviso prévio indenizado.

Ronaldo de Lima Macedo.