

Contribuições previdenciárias

~~Inc~~-incidência sobre prêmio de seguro
grupal e participações da empresa em entidade fe-
chada de previdência complementar.
Salário-de-contribuição de diretores.

P A R E C E R

D E

ARNALDO SÜSSEKIND - DÉLIO MARANHÃO

sobre Consulta formulada por BRASCAN ADMINISTRAÇÃO E INVESTIMEN-
TOS LTDA.

Sumário :

I - DA CONSULTA	1
II - SALÁRIO INDIRETO E SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO	2 a 21
III - DIRETOR E EMPREGADO	22 a 37
IV - CONCLUSÃO	38

Rio de Janeiro

1 9 8 7

P A R E C E R

I - DA CONSULTA

1. BRASCAN ADMINISTRAÇÃO E INVESTIMENTOS LTDA. expõe-nos e pergunta-se o seguinte :

A. "A Consulente foi autuada pela fiscalização do IAPAS sob alegação, entre outras, de que os valores relativos às contribuições da empresa para a BRASPREV, entidade fechada de previdência privada destinada à complementação de benefícios previdenciários em favor dos seus empregados e diretores, constituiriam "salário indireto", devendo integrar a base de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social.

É procedente a autuação, quanto a esse item ?

B. A mesma autuação considera também como "salário indireto", integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o valor pago pela empresa relativo ao seguro de vida e acidentes pessoais com cláusula médico-hospitalar em favor dos seus empregados e diretores. Procede tal exigência fiscal ?

C. São aplicáveis, em matéria previdenciária, os conceitos do direito do trabalho não modificados pela legislação previdenciária ?

D. Qual a situação, perante a legislação trabalhista brasileira, do empregado que é nomeado diretor por deliberação dos sócios de sociedade limitada, levando-se em consideração que esse diretor figura no contrato social como representante legal da sociedade, com os mais amplos poderes de gestão, e que não há, de fato, nenhuma ingerência direta dos sócios na administração da sociedade ?

E. O diretor que exerça as suas funções nas condições referidas na pergunta anterior pode ser capitulado como "empregado" para fins do recolhimento de contribuições previdenciárias, inclusive em face do que dispõem os artigos 5º, II,

6º, I e IV da Consolidação das Leis da Previdência Social aprovada pelo Decreto nº 89.312, de 23.01.84 e dos artigos 33 item I letra "a", 33 item II letras "a", "c" e "d", 38 item I, 65, 67, 116 e 119, todos do Decreto nº 83081, de 24.01.79 com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 90.817, de 17.01.85 e pelo Decreto nº 2.318, de 30.12.86 ?"

II - SALÁRIO INDIRETO E SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO

2. Nos termos do art. 457 da CLT :

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

3. Portanto, legalmente, remuneração do empregado equivale a salário mais gorjetas. O salário, pago ao empregado diretamente pelo empregador como contraprestação do serviço prestado, tanto pode consistir numa importância fixa, como em comissões, percentagens, gratificações (art. citado, § 1º). Por outro lado, além do pagamento em dinheiro, integram o salário prestações in natura, as chamadas utilidades, a que serão atribuídos valores, a serem imputados para efeito da determinação do quantum salarial (art. 458 da CLT). Não serão consideradas salário as utilidades fornecidas ao empregado e necessárias à própria prestação do serviço, ou seja, não como contraprestação pelo serviço prestado, e sim, como prestações acessórias para que o serviço possa vir a ser prestado.

4. Assim, e como está na lei — ressalvado o cômputo das gorjetas — o salário é, de regra, o pagamento efetuado pelo empregador ao empregado, em dinheiro ou in natura, como contraprestação do serviço por ele prestado. Daí dizer a lei que esse pagamento há de ser feito, também, diretamente pelo empregador.

5. De tudo isso — e é o que dispõe a lei — impõe-se a conclusão de que salário e prestação de serviço estão, necessariamente, relacionados, sendo a prestação de serviços o título jurídico em que se baseia o direito do empregado (de receber o salário) e a obrigação do empregador (de efetuar o respectivo pagamento). Soamente em situações excepcionais e expressamente previstas em lei, a obrigação de pagar salário subsiste sem que haja prestação de serviços por parte do empregado (férias, repouso semanal).

Como salientou o segundo signatário deste Parecer,

"O trabalho e o salário constituem as obrigações cardeais do contrato de trabalho ... O trabalho é a prestação, o salário a contraprestação.

O contrato de trabalho é essencialmente oneroso e de caráter comutativo" ("Instituições de Direito do Trabalho", Rio, Freitas Bastos, vol. I, 9ª ed., pág. 311).

6. Que se deve entender, então, por salário-indireto? São gastos efetuados pelo empregador pelo fato ter empregados, mas que

"não correspondem a nenhum trabalho determinado" ("Los salarios - Manual de educación obrera"), OIT, Ginebra, 1964, pág. 53.

Visam ao bem-estar do empregado aumentando-lhe a boa-vontade e, conseqüentemente, a maior disposição para o trabalho. Muitos desses gastos (salário-indireto) são impostos por lei e constam do Capítulo V da CLT que trata da Segurança e da Medicina do Trabalho.

Assim, por exemplo, quando a lei impõe ao empregador medidas relativas a equipamento de proteção individual, à iluminação do local de trabalho, ao conforto térmico, às instalações elétricas, etc.

7. O salário-indireto pode ser levado em conta como componente do salário-de-contribuição para fins previdenciários? Legem habemus. O Decreto nº 90.817, de 17.01.85, que alterou dispositivos do Regulamento de Custeio da Previdência Social, ao tratar do salário-de-contribuição para o segurado empregado, dá a seguinte redação ao art. 41, I, do aludido Regulamento :

"a remuneração efetivamente recebida, a qualquer título, durante o mês ..."

8. Ora, o chamado salário-indireto, por sua natureza e finalidades não pode consistir em "remuneração" (porque não corresponde a qualquer serviço prestado) e, muito menos, recebida pelo empregado durante o mês.

9. Como é sabido, um dos princípios básicos da administração pública é o da legalidade. Como escreve HELY LOPES MEIRELLES,

"A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei" ("Direito Administrativo Brasileiro", São Paulo, 3ª ed., pág. 67).

10. Ora, nenhuma disposição legal existe mandando computar no salário-de-contribuição do empregado o chamado salário-indireto, que, por definição, não pode ser considerado contraprestação devida pelo empregador ao empregado pelo serviço por este prestado. Há que distinguir, a propósito, os pontos-de-vista jurídico e econômico : juridicamente, o salário-indireto não é salário, mas do ponto-de-vista econômico integra o cálculo do custo da mão-de-obra (RIVERO-SAVATIER, "Droit du Travail", Paris, 1956, pág. 395). E o salário-contribuição, obviamente, ao falar em remuneração recebida pelo empregado, refere-se ao sentido jurídico da expressão, de acordo, aliás, como não podia deixar de ser, com a definição jurídica que lhe dá a CLT. A expressão "remuneração efetivamente recebida, a qualquer título", concerne logicamente às várias formas utilizadas, de acordo com a lei, no pagamento da remuneração de empregado; não alcança parcelas estranhas ao conceito jurídico de "remuneração".

11. Pretendeu-se, no caso, que os valores das contribuições para entidade fechada de previdência privada, assim como o valor pago pela Consulente relativo a seguro de vida e acidentes pessoais em favor de empregados e diretores, deveriam integrar a base do cálculo das contribuições devidas à Previdência Social, por constituírem "salário-indireto". Já vimos que este, apesar do nome, não é salário, como não o são, por exemplo, o salário-educação e o salário-família. Mas o absurdo da exigência da fiscalização, aqui, cresce de ponto.

12. Com efeito, dispõe o art. 1º da Lei nº 6.435, de 15.07.77 :

"Entidades de previdência privada para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objeto, instituir planos privados de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social ..."

13. E o Decreto nº 81.240, de 20.01.78, tratando especificamente das entidades fechadas, diz, em seu art. 3º, que essas entidades

"consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social - MPAS."

14. Note-se bem : as entidades fechadas são, legalmente complementares da previdência social. Se, portanto, tais entidades da previdência privada complementam a previdência social, é evidente que, fundamentalmente, ambas têm a mesma finalidade. E esta mesma finalidade, nitidamente previdenciária e assistencial, repele a possibilidade jurídica de incluir no salário-de-contribuição para a previdência social o valor das contribuições para o respectivo custeio. A adotar ponto de vista contrário, acabaríamos por chegar ao absurdo de considerar salário-indireto, computável no salário-de-contribuição, as próprias contribuições para a própria Previdência Social ...

15. O mesmo há de ser dito quanto ao seguro de vida e acidentes pessoais que, tendo a mesma finalidade assistencial, complementa, de fato, e igualmente, o sistema legal de previdência.

16. Focalizando essas complementações por parte do empregador, adverte AMAURI MASCARO NASCIMENTO que atribuir-lhes natureza salarial importaria criar um forte estímulo

"no sentido contrário à sua instituição. Outro obstáculo surgiria. Teríamos um salário pago pelo empregador mesmo após a extinção da relação de emprego ... Extinto o vínculo de emprego, desaparece a obrigação salarial futura. A situação que se verifica daí por diante não é a mesma que justifica o salário" ("Manual do Salário", São Paulo, 1984, págs. 67/8).

17. Cumpre-nos sublinhar, neste passo, que a tese que defendemos foi explicitamente confirmada pelo Decreto-lei nº 2.296, de 21 de novembro de 1986 :

"Art. 2º. As contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativas em favor dos seus empregados e dirigentes, não serão consideradas integrantes da remuneração dos beneficiários para efeitos trabalhistas, previdenciários e de contribuição sindical, nem integrarão a base de cálculo para as contribuições do FGTS."

18. Não se trata de lei interpretativa, pois esta pressupõe a vigência de norma legal que venha ensejando controvérsia na sua aplicação, sobretudo pelos tribunais. Na hipótese em foco tal não se verificava : não havia lei regulando especificamente o caso, nem os tribunais se mostravam hesitantes sobre o tema. A matéria sempre foi examinada à luz das normas legais de caráter geral aplicáveis à espécie, as quais, como procuramos evidenciar, não poderiam determinar conclusão diversa.

19. Aliás, a afirmação, de forma explícita, de que tais verbas ou contribuições não integram o "salário-de-contribuição" dos empregados da respectiva empresa, constitui praxe legislativa nos diplomas que visam a instituir estímulos à empresa para a adoção de medidas de caráter assistencial ou previdenciária. Foi o que também ocorreu com a Lei nº 6.231, de 1976, alusiva aos programas de alimentação do trabalhador.

20. O que tem relevo, na hipótese em tela, é que nenhuma norma legal anterior a esse Decreto-lei poderia conduzir a interpretação diferente.

21. Para finalizar, e repetindo o que já foi dito, e é, na verdade, o que mais importa : não há como, no conceito de salário-de-contribuição, nos termos da legislação previdenciária, que se coaduna, como seria de esperar, com o conceito de remuneração constante da CLT, não há como, insista-se, incluir naquele conceito o chamado salário-indireto, maxime quando se pretenda considerar como tal contribuições de natureza claramente assistencial e complementares da previdência social. E se não há, como efetivamente não há, base legal para essa pretensão, a prevalecer esse entendimento, ter-se-á configurada a violação do princípio da legalidade, a que está sujeita a administração pública e cuja consequência é a nulidade do ato.

III - DIRETOR E EMPREGADO

22. Tudo está em saber se o empregado, designado para integrar a diretoria de uma sociedade, tem — dada a incompatibilidade entre as condições de empregado e de diretor — seu contrato de trabalho suspenso, ou se, enquanto diretor, não sofre qualquer alteração em sua condição de empregado.

23. Ora bem. Na lição de Miranda Valverde :

"As sociedades nascem com os órgãos indispensáveis à sua vida de relação. O funcionamento desses órgãos é que depende de pessoas naturais. O Administrador ou Diretor eleito pela Assembleia Geral, ou indicado por quem tenha autoridade para tanto, como nas sociedades de economia mista, não contrata (grifo nosso) com a sociedade o exercício de suas funções. Se o nomeado aceita o cargo, deverá exercê-lo na conformidade das prescrições legais e estatutárias, que presidem ao funcionamento da pessoa jurídica. Adquire uma qualidade, uma situação jurídica dentro do grupo ou corporação, a qual lhe impõe deveres e exige o desenvolvimento de certa atividade a bem dos interesses coletivos" ("Sociedade por Ações", Rio, Forense, 1953, vol. III, págas. 278/279).

24. Na verdade, o dever de coerência sistemática — é bom que se diga desde logo — imporá aos que admitem que o diretor possa estar, nessa condição, ligado por um contrato à sociedade que representa, que admitissem, também, a natureza contratual do vínculo entre a pessoa física incapaz e seu representante. É que, em ambos os casos, a representação

é o instrumento jurídico indispensável para que o sujeito de direito possa agir na vida de relação.

25. São palavras de Mario Allara :

"... assim, a pessoa jurídica, que se encontra na mesma condição da pessoa física absolutamente incapaz, agirá através de seus órgãos ou representantes" ("Le nozioni fondamentali del diritto civile", Giappicherelli Ed., Torino, 1958, vol. I, pág. 211).

26. Tratando das pessoas físicas que encarnam os órgãos da sociedade, Alonso Olea esclarece que

"sua relação com o empresário (que é uma pessoa jurídica, na hipótese) é derivada de sua representação, e sua exclusão da Lei de Contrato de Trabalho vem imposta por não estarem ligadas por um contrato de trabalho" ("Derecho del Trabajo", Madrid, 1971, "Universidad de Madrid", pág. 17).

27. Segundo Camerlynck,

"a jurisprudência reserva como critério decisivo para rejeitar a qualificação de contrato de trabalho a natureza e a importância dos poderes delegados" ("Traité de Droit du Travail", Paris, 1968, Dalloz, vol. I, pág. 78).

28. Incisivo é Krotoschin, ao asseverar ser impossível que uma pessoa física, que

"como representante legal da sociedade, etc., personifica juridicamente esse padrão abstrato, se encontre num estado de dependência pessoal, já que não tem de obedecer, como regra geral, senão às normas de disciplina e fiscalização por ele mesmo estabelecidas" ("Instituciones de Derecho del Trabajo", Buenos Aires, 1947, Depalma, vol. I, pag. 80).

29.. É que, com efeito, os "patrões da empresa"

"são os órgãos em quem recai o manejo da sociedade" (Euquerio Guerrero, "Manual de Derecho del Trabajo", México, 1970, Porrúa, pág. 60);

isto é,

"os membros dos órgãos diretivos das pessoas jurídicas são empregadores" (Hueck-Nipperdey, "Compendio de Derecho Del Trabajo", trad. espanhola, Madri, 1963, Ed. Rev. de Derecho Privado, pág. 72).

30. Portanto, as condições de órgão da pessoa jurídica e de empregado do mesmo sujeito de direito são, lógica e juridicamente, excludentes : hurlent de se trouver ensemble. Frisou, com propriedade, ROBERTO BARRETO PRADO que, tratando-se de órgão legal da sociedade, inexistente relação de emprego, não havendo qualquer vínculo de dependência ou subordinação ("Tratado de Direito do Trabalho", vol. I, 1967, pág. 76). No mesmo sentido CESARINO JÚNIOR ("Problemas do Direito do Trabalho", 1977, pág. 181). E, também, o primeiro signatário deste Parecer ("Direito do Trabalho", Rio, FGV, 14ª ed., págs. 57/58).

31. E nem se invoque o disposto no art. 499 da CLT. Haveria nisso um equívoco gritante. Seria de um extremo ridículo admitir que, como órgão da pessoa jurídica, a CLT precisasse dizer que o autêntico diretor, não teria, como tal, estabilidade ... O que acontece é que "diretor" pode ser, apenas, um nome, um título pomposo atribuído ao empregado que, como empregado, passa, apenas, a exercer um cargo de confiança. Este, precisamente, o pressuposto lógico e jurídico do citado art. 499. É o que se infere, claramente, do próprio enunciado da norma :

"Não haverá estabilidade no exercício dos cargos de diretoria ... ou outros de confiança imediata do empregador"

32. A expressa referência a "outros" (cargos) de confiança imediata do empregador torna patente que a disposição legal alude a empregados que, como tais, são designados pelo empregador para os mais importantes cargos da empresa (o que pode ocorrer, inclusive, nas empresas em nome individual), e não àqueles que são investidos na condição de órgãos da pessoa jurídica empregadora. Como já se viu, entre a sociedade (pessoa jurídica) e o órgão, sem o qual a sociedade não pode agir em sua vida de relação, não se estabelece, por isso mesmo, nenhum vínculo de natureza contratual. Nem o órgão, que nessa condição, integra a própria sociedade, pode considerar-se subordinado à sociedade, eis que o órgão é a própria sociedade em sua vida de relação.

33. Trata-se, na hipótese da Consulta, de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Nesse tipo de sociedade, e no comum dos casos, o órgão da pessoa jurídica é o sócio-gerente. Acontece que, aqui, as duas únicas sócias quotistas são, por sua vez, duas sociedades, ou seja, duas pessoas jurídicas. Daí constar do contrato social que a sociedade seria administrada por uma diretoria, tendo sido, no mesmo contrato, nominalmente indicadas as pessoas físicas que compõem a aludida diretoria. Esta (cláusula 8ª do contrato) foi investida de

"todos os poderes necessários à administração e gestão dos negócios sociais, para a prática de todas as operações que se relacionarem com o objeto da sociedade".

34. Aos Diretores foi conferida

"a representação ativa e passiva da sociedade, competindo-lhes executar e fazer executar, dentro das respectivas atribuições, as deliberações tomadas pelas sócias quotistas e pela Diretoria, nos limites fixados pelo contrato social" (cláusula 9ª).

35. Não há como duvidar, portanto, que o órgão da sociedade é sua Diretoria, não sendo, por isso, admissível que os Diretores que a compõem possam, nessa condição, ser considerados empregados da pessoa jurídica por eles administrada e por eles representada ativa e passivamente. Pouco importa que os Diretores não sejam sócios da sociedade. Assim como o sócio-gerente, no comum dos casos, pode delegar seus poderes, com mais razão poderão fazê-lo, por unanimidade, e nos termos do contrato social, os sócios quotistas, maxime quando a sociedade é composta de pessoas jurídicas. Depois de salientar que a sociedade por quotas pode ser administrada por quem dela não seja sócio, ao tratar da "delegação da gerência", frisa JOÃO EUNÁPIO BORGES que o sócio-gerente é órgão da sociedade e não mandatário, e que pela delegação transfere ao delegado

"a plenitude dos poderes de gerência" ("Curso de Direito Comercial Terrestre", Rio, Forense, 1976, págs. 361 e 362).

36. Incontestável, por conseguinte, que se trata, no caso, de autênticos diretores, órgãos da sociedade e que se, como já

ficou demonstrado, não tem natureza contratual o vínculo jurídico entre a sociedade e o respectivo órgão, não há como considerar em plena vigência o contrato de trabalho preexistente à designação do empregado para assumir a condição de órgão da sociedade, condição que afasta o estado de subordinação próprio do empregado e de finidor do contrato de trabalho, já que, como foi dito, o órgão da sociedade é a própria pessoa jurídica em sua vida de relação. O contrato de trabalho preexistente ficará, suspenso enquanto o empregado se mantiver na condição de órgão da sociedade.

37. Ora, se assim é, a consequência necessária, nos termos da lei, é que deve o diretor contribuir para a Previdência Social, não como segurado-empregado, mas pelo sistema do salário-base (art. 6º, nº IV, e art. 135, nº II, alínea b, da CLPS), tal como vem ocorrendo.

IV - CONCLUSÃO


38. Em face do exposto, passamos a responder às perguntas formuladas pela Consulente.

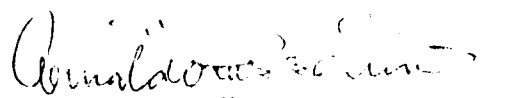
- A - Não há falar, quanto às contribuições para entidade fechada de previdência privada, em "salário-in-direto". É improcedente a autuação.
- B - Tratando-se, ainda aqui, de medida de caráter nitidamente previdenciária e assistencial, improcede, também, a exigência fiscal.
- C - A resposta não pode deixar de ser, evidentemente, afirmativa.
- D - No caso, o diretor é órgão da sociedade, não podendo ser, ao mesmo tempo, empregado. O contrato de trabalho preexistente fica, pois, suspenso, durante o período em que o empregado assume a posição de representante legal da sociedade.

E - Respondida no item anterior. O autêntico diretor contribui para a Previdência Social pelo sistema do salário-base.

É o que nos parece, S.M.J.

Rio de Janeiro, 22 de julho de 1987


DÉLIO MARANHÃO
OAB/RJ-2.995


ARNALDO SÜSSEKIND
OAB/RJ-2.100