

Contribuições previdenciárias

CT - 03/2000

Base de incidência após a
EC-20, a Lei n. 9.816/99 e o
decreto aprovado pelo Decreto n. 3.048/99. *JH*

PARECER

1. Tendo em vista o preceituado no art. 201, § 11, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº. 20, de 1998, e, bem assim, o estatuído no art. 27, incisos I e II, da Lei nº. 8.212, de 1991, alterada pela Lei nº 9.816, de 1999, que regulamentou disposições da mencionada Emenda, a CVRD nos consulta sobre a base de incidência da contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social, relativamente aos seus empregados e aos que lhe prestam serviços como trabalhadores autônomos.

2. A norma resultante da Emenda Constitucional dispõe:
"§ 11 – Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei."

3. A expressão "nos casos e na forma da lei", inserida após a vírgula, significa que a lei regulamentadora desse parágrafo alcança tanto "os ganhos habituais do empregado" que devem ser considerados para efeito da contribuição previdenciária, como sua "repercussão em benefícios". A verdade é que, tirante o aposto "a qualquer título", a única vírgula colocada antes da expressão "nos casos e na forma da lei", evidencia que essa limitação concerne aos dois comandos constitucionais.



4. Aliás, bem andou o legislador da Emenda Constitucional nº. 20 ao estabelecer essa condicionante, eis que a simples referência a “ganhos habituais do empregado” poderia ensejar interpretações distintas. Mas a lógica jurídica e o bom senso estão a revelar que a base de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais que o empregado percebe como contraprestação do trabalho executado. Como bem ensina Carlos Maximiliano, no capítulo da sua obra clássica atinente à interpretação das normas constitucionais,

“Quando as palavras forem susceptíveis de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, adotar-se-á aquela que for mais consentânea como fim transparente da norma positiva”.

(“ Hermenêutica e Aplicação do Direito”, Rio, Freitas Bastos, 3ª ed., pág. 370).

5. Foi o que fez a Lei nº. 9.876, de 26 de novembro de 1999, ao dar nova redação ao art. 22 da Lei nº. 8.212, de 1991:

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

I – 20% 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 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.

.....
III – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.”

6. Decifrando-se os dois incisos, verifica-se que a base de incidência das contribuições, em se tratando de empregado, corresponde aos ganhos percebidos durante o mês, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, destinados a retribuir o trabalho, e compreende:

- a) o total da remuneração que, a qualquer título, lhe é devido;
- b) as gorjetas voluntárias e as que são incluídas nas contas, pagas pelos fregueses do estabelecimento;
- c) as utilidades habitualmente concedidas para retribuir o trabalho;
- d) os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

7. No tocante aos trabalhadores autônomos, a palavra remuneração abrange tanto a quantia paga com esse título, como os honorários devidos aos profissionais liberais.

8. No concernente aos empregados, o termo “remuneração” tem conceito legal explícito (arts. 457 e 458 da CLT), sendo certo que as disposições de natureza tributária

“não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva” (Carlos Maximiliano, ob. cit, pág. 390).

9. Para o renomado tributarista Geraldo Ataliba, em lição invocada por Zolá Florenzano, se a lei tributária

“simplesmente faz remissão a institutos ou fórmulas de direito privado, estas são acolhidas tal como elaboradas no seu campo próprio. Da mesma forma, a referência a termos técnicos ou científicos, próprios de qualquer ciência, obriga a entendê-los tal como formulados no campo de origem – como ocorre na exegese jurídica em geral” (“Curso Superior de Direito Tributário”, Rio, Ver. Fiscal, 1972, págs. 48/9).

10. Por força do estatuído no caput do art. 457 da Consolidação, a remuneração do empregado é igual ao seu salário somado as gorjetas. E esse artigo e o 458 registram o que a lei considera salário.

11. Analisando essas normas, escrevemos em livro:

“a) salário é a parte da remuneração do empregado devida e paga diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, não se computando como tal, conseqüentemente, as retribuições recebidas de terceiros, embora decorrentes de serviços executados por força do contrato de trabalho (art. 457);

b) integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem (desde que ultrapassem de metade do salário-dia devido ao empregado) e abonos pagos

~~11~~

pelo empregador (§ 1º do art. 457, com a redação advinda da Lei nº. 1.999, de 1953);

c) não se incluem nos salários as ajudas de custo e as diárias, salvo, quanto a estas, na hipótese mencionada na alínea anterior (§ 2º do art. 457), bem como as quotas do salário-família (art. 9º da Lei nº 4.266, de 3.10.63) e o Vale-Transporte (art. 3º da Lei nº 7.418, de 16.12.85);

d) além do pagamento em dinheiro, constituem salário a alimentação, a habitação, os vestuários e outras prestações *in natura* que o empregador, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado (art. 458), ressalvada a hipótese da alimentação autorizada e contratada nos termos das Leis nºs. 3.030, de 1956, e 6.321, de 1976;

e) não serão, porém, considerados como salário-utilidade os vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado para serem utilizados no local de trabalho, na prestação dos respectivos serviços (§ 2º do art. 458). ("Instituições de Direito do Trabalho", SP, Ltr., 18 ed., 1999, pág. 360).

12. Em processo no qual o então INPS figurou como recorrente, alusivo à base de incidência do FGTS, o colendo Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime do Plenário, proclamou:

18

“Por tudo isso, a v. decisão recorrida dispensa subsídios para a conferência do indiscutível acerto da interpretação dada ao art. 2º da Lei 5.107, em combinação com os arts. 457 e 458 da CLT. Alinhou-se mesmo ao tratamento que o Tribunal Superior do Trabalho vem emprestando à espécie, na competência que lhe é exclusiva para as questões trabalhistas, do porte dessa obrigação de que é agente ativo o empregado. Daí a sem-razão do recurso, ao propósito de pretender apagar dessa questão as linhas nitidamente trabalhistas que a norteiam, como se o fato de a Administração Pública velar por ela, na gerência dos valores do FGTS enquanto indisponíveis pelos reais credores, significasse a transformação da obrigação em puro e simples ônus tributário.

.....

Entendo que o regulamento não contrariou a lei, e sim, a interpretou razoavelmente, ao ter, numa exegese não literal mas lógica, como excluídas da incidência as parcelas que, em face dos arts. 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, não integram a remuneração do empregado.

O Tribunal conhece o meu pensamento, sempre reiterado, no tocante à interpretação literal, justamente considerada por Ferrara, dentre todas, a menos categorizada.

Nem há dizer que houve interpretação por mera analogia; houve, sim exegese por força de compreensão.” (Ac. do STF, Pleno, de 7.11.73, rel. Ministro Luiz Gallotti, in “BHN – Coordenação geral do FGTS”, Rio, 1974, pags., 147 e 152)

97

13. Em face do exposto, parece certo concluir que as prestações outorgadas pela empresa aos seus empregados só integram a base de incidência das contribuições previdenciárias se forem destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja o título ou a forma dessa remuneração, inclusive as gorjetas concedidas pelos fregueses, os ganhos habituais destinados a retribuir o trabalho, deferidos sob a forma de utilidades e os adiantamentos de futuros reajustamentos salariais. Demais disto, o tempo que o trabalhador permanece à disposição do empregador, tal como emana do art. 4º da CLT, é computado como tempo de serviço.

14. A CLT, no entanto, não se aplica aos trabalhadores autônomos, razão por que, em relação a eles a palavra "remuneração" significa, lato sensu, a retribuição que lhes é devida pelos serviços contratados, embora os profissionais liberais a recebam sob o título de honorários.

15. O novo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06 de maio de 1999, alterado pelo de n.º 3.265, de 29 de novembro de 1999, confirmou, como não poderia deixar de ser, o entendimento exposto, ao explicitar que a remuneração do empregado que compõe o salário-de-contribuição corresponde à totalidade dos rendimentos devidos, a qualquer título, durante o mês, "destinados a retribuir o trabalho" (art. 214, nº I). E, na sua função regulamentar, foi além, esclarecendo, no § 9º do precitado artigo, que não integram o salário-de-contribuição verbas pagas pelo empregador ao empregado, mas que não concernem a retribuição do trabalho, tais como:

- 
- a) qualquer indenização, seja de férias, aviso prévio, despedida, seja de licença-prêmio não gozada etc.
 - b) alimentação fornecida nos termos da Lei n.º 6.321, de 1976;
 - c) verba de incentivo à demissão
 - d) ganhos eventuais ou abonos desvinculados do salário por força de lei;
 - e) bolsa de estudos a estagiário;
 - f) participação nos lucros ou resultados (esta em virtude da norma constitucional);
 - g) pagamento de transporte, alimentação e habitação para trabalho em localidade que exija estada distante da residência;
 - h) contribuição para programa de previdência complementar privada;
 - i) valores relativos à assistência médica e odontológica e reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, além de despesas médico-hospitalares, desde que beneficiem a todos os empregados da empresa.
 - j) Vestuários, equipamentos e outros acessórios para a prestação dos serviços;
 - k) Reembolso do pagamento de creche para criança até seis anos de idade;

- 
- l) Valor relativo a vários planos educacionais, atendidas certas condições, inclusive bolsas de aprendizagem até dezesseis anos.

16. Por seu turno, a MP-1.952, cuja 20ª reedição é de 03 de fevereiro de 2.000, exclui expressamente do conceito de salário a "ajuda compensatória mensal" concedida ao empregado que teve o seu contrato de trabalho provisoriamente suspenso.

17. Para o exame das rubricas assinaladas no documento que nos foi enviado, cumpre verificar, portanto, se se trata, ou não, de verba destinada a retribuir o trabalho, sendo certo que aquelas correspondentes aos incisos do § 9º do art. 214, elencadas no item 15 deste parecer, dispensam qualquer comentário.

18. Sublinhe-se, a propósito, que a própria legislação não considera salário, ainda que levem esse nome, as prestações de caráter assistencial, como o Salário-Família, o Salário-Educação, o Vale-Transporte e a alimentação fornecida de conformidade com os programas aprovados pelo Ministério do Trabalho.

19. Demais disto, se o art. 458 da CLT não considera salário-utilidade os vestuários, equipamentos e outros acessórios para uso no local de trabalho, segue-se que o reembolso, ao empregado, da aquisição de botas, óculos e outros equipamentos para serem utilizados na prestação de serviço, não possui natureza salarial, nem



retribui o trabalho, tal como bem explicitado no novo Regulamento da Previdência Social.

20. O pagamento feito ao empregado do rateio do desconto concedido pela Seguradora na Apólice de Seguro de Vida em grupo, não tem qualquer correlação com o trabalho prestado. Trata-se, na verdade, de devolução de parcela do prêmio pago pelo empregado.

21. A gratificação de férias, instituída pela Constituição de 1988 (art. 7º, XVII), no valor mínimo de um terço do salário normal do período, não tem natureza salarial. O salário normal corresponde, durante a interrupção compulsória dos serviços, contraprestação do trabalho prestado no período aquisitivo do direito às férias. Já a precitada gratificação tem por finalidade proporcionar ao empregado o efetivo gozo das férias. Equipara-se ao abono de que trata o art. 144 da CLT, que a própria norma legal exclui do conceito de remuneração. Pouco importa, a nosso ver, que a Lei n.º 9.528, de 1997, tenha substituído, no citado art. 144, a expressão “para os efeitos da legislação do trabalho e da previdência social” por “para os efeitos da legislação do trabalho”. Porque, se não objetiva retribuir o trabalho, não deve gerar contribuições previdenciárias.

22. Quanto à participação nos resultados, é a Constituição quem afirma que está “desvinculada da remuneração” (art. 7º, XI), o que vem sendo repetido pelas Medidas Provisórias mensalmente repetidas. Aliás, o precitado § 9º também a exclui do salário-de-contribuição.



23. As diversas verbas pagas aos empregados da Consulente, sejam de natureza indenizatória ou referentes a planos educacionais, ou de adestramento profissional, inclusive fornecimento do material, sejam de reembolso de despesas médico-hospitalares, farmacêutica, com creche ou de equipamentos necessários à execução dos serviços, também não constituem base de incidência das contribuições previdenciárias.

24. A gratificação eventual paga uma única vez, se tiver o caráter de prêmio, configurará o ganho eventual desvinculado do salário, a que alude o mencionado § 9º do art. 214.

25. O auxílio-funeral é de natureza assistencial e não visa a retribuir trabalho.

26. A rubrica "indenização horas in-intinere" concerne à indenização ajustada em acordo coletivo visando a resolver controvérsia sobre essa prestação. Como tal, não tem caráter salarial, devendo ser excluída da base de incidência das contribuições previdenciárias.

27. Os honorários pagos a empregado da empresa que presta serviço de assistência técnica em perícia judicial, representa, a nosso ver, modalidade de trabalho extraordinário, gerador de contribuição previdenciária.

28. Quanto à complementação do auxílio-doença de acidentário, cabe verificar se ela corresponde ao salário devido ao empregado, depois da recuperação parcial da sua capacidade de trabalho, ou se visa a suplementar o auxílio-acidente concedido pela Previdência Social, independentemente da remuneração devida pelo mencionado trabalho. Na primeira hipótese deve compor o salário-de-contribuição.

SMJ, é o que nos parece

Rio de Janeiro, 01 de Março de 2000



Arnaldo Lopes Sússekind
Consultor - OAB-RJ - 2.100