



UMA ANÁLISE ACERCA DA INSEGURANÇA JURÍDICA DECORRENTE DA TRIBUTAÇÃO DE VERBAS TRABALHISTAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA NA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

Bárbara Amaranto de Souza¹, Fernanda Franklin Seixas Arakaki², Giovana Lomeu Terra Costa³, Sarah Lopes Guerra⁴

¹Bárbara Amaranto de Souza, Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Local pela EMESCAM, barbara.amaranto@acv.adv.br.

²Fernanda Franklin Seixas, Doutoranda em Justiça Administrativa pelo PPGJA - UFF, fernandafranklinseixas@gmail.com.

³Giovana Lomeu Terra Costa, graduanda em Direito, UNIFACIG, giovanalomeu@hotmail.com.

⁴Sarah Lopes Guerra, graduanda em Direito, UNIFACIG, sarahguerra.slg@hotmail.com.

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar se as verbas trabalhistas de natureza indenizatória, da mesma forma que as remuneratórias, compõem a base de cálculo da contribuição patronal prevista nos artigos 195, I, 'a' e 201 da Constituição Federal e regulamentada pelas Leis de nº 8.212/91 e nº 8.213/91, que visam assegurar, por meio de benefícios destinados aos contribuintes, os chamados riscos sociais, tendo em vista que configura um mecanismo de proteção do Estado aos Cidadãos e um verdadeiro direito fundamental. Discute-se, também, se o recolhimento realizado pelo órgão competente é legítimo, e os fundamentos dos entendimentos firmados pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, que até o presente momento, por não serem uníssonos, tem dado ensejo a insegurança jurídica vivenciada a respeito do tema.

Palavras-chave: Tributação; Verbas Trabalhistas; Remuneração; Indenização; Contribuições Previdenciárias.

Área do Conhecimento: Ciências Sociais Aplicadas.

1 INTRODUÇÃO

A contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento é destinada à manutenção e desenvolvimento da Previdência Social, que integra a estrutura da seguridade social: saúde, previdência e assistência social, que, conforme disposto no artigo 201 da CF/88, estrutura-se sob regime geral de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, com a função de atender e resguardar algumas garantias sociais (TENÓRIO; BRITO, 2018).

A Constituição Federal prevê a contribuição patronal de natureza previdenciária, em seu art. 195, I, "a", sobre algumas verbas trabalhistas. Desta forma, a seguridade social, além de ser financiada mediante recursos provenientes dos orçamentos dos entes políticos, é também financiada pelas contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (TENÓRIO; BRITO, 2018).

No presente trabalho, faz-se um breve estudo a respeito da contribuição previdenciária patronal, paga pelo empregador. Desta forma, trabalha-se com a exposição de dois argumentos preponderantes que ensejam a discussão a respeito da inclusão ou exclusão das verbas de caráter indenizatório, na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento.

O primeiro faz referência a natureza remuneratória das verbas que compõem a base de cálculo da referida contribuição, tendo em vista que traduzem a contraprestação do serviço, sendo a importância fixa estipulada e as comissões pagas pelo empregador, o que não condiz com a natureza das verbas indenizatórias, que constituem um custo extraordinário, já que tendem a recompor um dano de esfera moral ou material. O segundo argumento diz respeito a incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas incorporáveis aos proventos de aposentadoria dos servidores e empregados, haja vista que esta incidência sobre as parcelas que não irão integrar a aposentadoria do trabalhador, violam a dimensão contributiva e solidária do regime de previdência.

Impossibilitando, dessa forma, a contribuição sem o correspondente reflexo em qualquer benefício disponibilizado ao segurado (ALMEIDA, 2019).

Justifica-se, portanto, o presente estudo pela necessidade de firmar-se uma tese a respeito da incidência da contribuição previdenciária patronal, no que diz respeito às verbas salariais indenizatórias, tendo em vista a insegurança jurídica que existe sobre o tema.

2 METODOLOGIA

Para tanto, o estudo apropriar-se-á de uma pesquisa bibliográfica, assim como sobre os entendimentos defendidos pelos tribunais superiores, sendo eles: STJ (Superior Tribunal de Justiça) e STF (Superior Tribunal Federal), com abordagem qualitativa, aplicando-se o método fenomenológico-hermenêutico, sendo esse essencial na compreensão dos fenômenos sociais e dos parâmetros éticos envolvidos sopesando-se a luz do ordenamento jurídico brasileiro.

3 DESENVOLVIMENTO

3.1 VERBAS TRABALHISTAS

Segundo Luciano Martinez (2018, p. 516-566), as verbas trabalhistas são consideradas as parcelas oriundas do trabalho, que envolvem as verbas oferecidas pelo empregado, em consequência do contrato de emprego, sendo divididas em três grupos: parcelas de natureza remuneratória, parcelas de natureza trabalhista e não remuneratórias e parcelas de natureza não trabalhista conexas ao contrato de emprego.

As verbas trabalhistas de natureza remuneratória constituem a retribuição pelo consumo, bem como expectativa de dispêndio laboral. Esta verba, costumeiramente é oferecida pelo empregador, sendo ele o responsável pela contratação e o principal destinatário dos efeitos do serviço. Pode também ser paga por terceiros, com quem os empregadores mantêm vínculo econômico. São subdivididas em três grupos: salário-base, definido como a retribuição entregue pelo empregador, em detrimento do núcleo básico das atividades desenvolvidas pelo empregado; os complementos salariais, por sua vez, significam a retribuição pelo trabalho prestado pelos empregados em condições adicionais àqueles originalmente ajustados; e, por fim, os suplementos salariais, entendidos como a retribuição paga por terceiros com os quais os empregadores possuem relação mercantil, com o propósito de estimular os empregados a bem desempenhar suas funções. (MARTINEZ, 2018)

O autor entende, ainda, que quatro são as verbas não remuneratórias, sendo elas: indenizações, penalidades, ressarcimentos e verbas não salariais por força de lei. Dessa forma, as verbas indenizatórias, objeto do presente estudo, são divididas em reparatórias e compensatórias. A primeira visa o restabelecimento do estado anterior das coisas, como por exemplo aqueles que pretendem à reparação decorrente de seguro-desemprego não recebido, ou daqueles que recebem alimentação por prestação em horas extraordinárias. Já as verbas compensatórias, tem como objetivo oferecer uma contrapartida diante da inviabilidade da reparação; um exemplo, nesse sentido, é o valor referente ao aviso prévio não concedido em tempo de de serviço (MARTINEZ, 2018).

Por último, dispõe que as verbas de natureza não trabalhistas conexas ao contrato de emprego, são as vantagens de natureza não trabalhista e que apesar disso, são oriundas do contrato de trabalho. Estando incluídos, dentre outros institutos o *stock option* e o direito de imagem (MARTINEZ, 2018).

As verbas acima descritas constituem o montante que integra a remuneração do trabalhador, sendo discutido a seguir, acerca da possibilidade de tributação das verbas indenizatórias na contribuição previdenciária patronal.

3.2 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

A Contribuição Previdenciária Patronal é considerada uma subcategoria das contribuições sociais, sendo o valor devido pelo empregador ao Governo Federal, tendo em vista que tal verba é destinada ao custeio dos serviços previdenciários concedidos pelo INSS, aos trabalhadores da sua empresa.

A arrecadação da contribuição em questão está vinculada ao Instituto Nacional do Seguro Social e, conseqüentemente, ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social, que

colabora para a estabilidade do Regime Geral da Previdência Social, responsável pelos privilégios conferidos àqueles que adquirem o direito a eles.

As informações referentes ao cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal são enviadas ao Fisco através da Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social e seu recolhimento é realizado por meio da Guia da Previdência Social (PEREIRA, 2017).

A contribuição previdenciária patronal constitui, junto ao Risco Ambiental do Trabalho e Contribuição a Terceiros, a alíquota total do “INSS sobre a folha de pagamento”.

Conforme regulamentado pelo artigo 195 da Constituição Federal, a Seguridade Social será financiada pela sociedade, de forma direta e indireta (nos termos da lei), mediante os recursos advindos dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e das contribuições sociais pagas pelo empregador, pela empresa, definida no artigo 15 da Lei nº 8.212/91, como sendo a pessoa física ou jurídica que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional e pela entidade a ela equiparada. Esta contribuição incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (BRASIL, online).

Entende-se, portanto, que a base utilizada para fins de cálculo do INSS recolhido de forma direta é estabelecida pelo salário do empregado e seus proventos, sendo que o valor descontado do empregado é especificado em sua folha de pagamento. Já a forma indireta de recolhimento ao INSS consiste na parte patronal, ou seja, a parte recolhida pelo empregador. O empregador não tem um limite máximo para recolhimento, e sim a porcentagem de 20% estipulada pelo artigo 22 da Lei 8.212/1991, sobre a remuneração que o empregador paga no mês aos segurados (BRASIL, on-line).

3.3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

A Regra Matriz de Incidência da Contribuição Previdenciária, prevista no art. 22, inciso I, da Lei 8.212/91, é composta por um antecedente e um consequente normativo. Este primeiro formado pelos critérios material, temporal e especial e, o segundo, pelos critérios quantitativo e qualitativo (BRASIL, online).

Dessa forma, entende-se que é por meio do critério material que se identifica um tributo, tendo em vista que é definido como a descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte legal apto a gerar a obrigação tributária, ou seja, a hipótese de incidência. No caso das contribuições previdenciárias, o critério material é o ato de pagar, dever ou creditar a qualquer título, os empregados trabalhadores (segurados), que lhe prestem serviços, verbas destinadas a retribuição (gorjetas e ganhos habituais, por exemplo), pelo serviço prestado ou pelo tempo à disposição do empregador. Assim sendo, o fato gerador só se perfectibiliza na data do efetivo pagamento.

A lei definirá o critério temporal, entendido como o momento para que se considere constituída a obrigação. No que diz respeito a contribuição em questão, ocorre no momento do efetivo recebimento ao empregado do serviço pelo empregador, sendo o instante que se concretiza a hipótese de incidência.

Já o critério espacial, refere-se ao âmbito de aplicação da Lei acerca da incidência da contribuição em comento. Por se tratar de um tributo federal, a contribuição patronal é devida em todo território nacional.

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e a alíquota. Conforme conceitua Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 358), a base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo.

No presente caso, entende-se como base de cálculo o salário de contribuição. O artigo 21 da Lei 8.212/91 define a alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário de contribuição. Assim, multiplicando a base de cálculo pela alíquota, tem-se o valor da contribuição (BRASIL, online).

Por último, o critério pessoal, divide-se em sujeito passivo, sendo ele o contribuinte (empregado, doméstico, e ou trabalhador avulso), ou responsável (empregador, que retém a parcela da contribuição previdenciária do empregado na fonte quando efetua os pagamentos das remunerações relativas ao trabalho). O sujeito ativo, por sua vez, consiste na pessoa jurídica de direito público que tem capacidade para instituir tributos, a União.

3.3.1 FATO GERADOR

No que tange ao fato gerador das contribuições previdenciárias, este consiste no salário do trabalhador, e não na prestação de serviço. Tal entendimento foi sobreposto pela 3ª Câmara do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região (Campinas-SP) no julgamento do recurso da União sobre contribuições dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) e do Seguro contra Acidentes de Trabalho (SAT) em um acordo homologado pela Justiça do Trabalho. (BRASIL, online)

A União contestou as alíquotas RAT e SAT, em seu recurso, e requereu a aplicação de multa, com juros, devido ao não recolhimento das contribuições no prazo previsto. Vale ressaltar que o fato gerador das contribuições previdenciárias, de acordo com a União, seria a prestação do serviço.

Ocorre que o relator, desembargador Helcio Dantas Lobo Junior, em seu voto, esclareceu que o fato gerador das contribuições previdenciárias não é a prestação de serviços, mas sim "o pagamento ou crédito do salário do trabalhador". O acórdão salientou, ainda, que o fundamento está disposto na própria Constituição Federal, em seu artigo 195, inciso I, alínea "a", que delimita, "expressa e exaustivamente", os fatos geradores das contribuições previdenciárias à "folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados" a pessoa física prestadora de serviços (BRASIL, online).

No que concerne às alíquotas das contribuições, o acórdão ressaltou que a União, "apesar de alegar que o percentual de SAT/RAT deve observar o percentual de 3%, não comprova, documentalmente, tal alegação", e por isso negou provimento ao recurso.

3.4 ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS

Apesar de estar previsto nos dispositivos legais a impossibilidade de se tributar verbas de natureza indenizatória nas contribuições previdenciárias, a Receita Federal sempre interpretou de forma diversa:

EMENTA: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. BASE DE CÁLCULO.INCLUSÃO.

O terço constitucional de férias integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS INDENIZADAS.

As importâncias pagas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições sociais previdenciárias.

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL.

As férias gozadas acrescidas do terço constitucional integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias (BRASIL, online).

Em razão da crescente demanda ao Poder Judiciário envolvendo a tributação das verbas de natureza indenizatórias, ao longo do ano de 2018, os tribunais decidiram sobre a incidência ou não de verbas trabalhistas no cálculo da contribuição previdenciária.

Dessa forma, atualmente, por meio de entendimento jurisprudencial, compõem a base de cálculo da contribuição patronal, além das verbas já elencadas pela legislação, as férias gozadas, o salário maternidade e o vale alimentação.

Quanto às férias gozadas, o STJ pacificou o entendimento sob a sistemática dos recursos repetitivos, art. 543-C do CPC/1973 (BRASIL, online).

Em relação ao salário maternidade, atualmente, entende-se que é caso de incidência nas contribuições, todavia, tal questão se encontra como objeto da Repercussão Geral nº 72 (RE 576.967), uma vez que a Procuradoria-Geral da República (MPF) discorda de tal entendimento, alegando a inconstitucionalidade da tributação dessa verba. Assim, o entendimento é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5626 protocolada pelo MPF. O argumento é de que ocorre a incompatibilidade desse entendimento com a premissa adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro de que deve haver a proteção da maternidade e proteção do emprego da mulher.

No que tange ao vale alimentação, hoje o CARF e o STJ entendem pela incidência, mas, assim como o salário-maternidade, o tema será definido pelo STF. Ademais, faz-se necessário destacar que, após a Lei n.º 13.467/2017, a redação do art. 457, §2º da CLT acerca das verbas que compõem a remuneração do empregado, dispõe que:

Art. 457, §2º, CLT - As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário (BRASIL, online).

Por outro lado, não incide a contribuição patronal sobre salário família, por se tratar de benefício previdenciário, pago pela Previdência Social; auxílio transporte, ainda que pago em pecúnia, haja vista que sua finalidade é recompor o patrimônio do trabalhador que tem custos para se deslocar até o trabalho; auxílio creche, possuindo entendimento uniforme e sumulado; auxílio educação, uma vez que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; prêmio-gratificação, uma vez que busca-se, com tal verba, fomento à participação do indivíduo na sociedade, na empresa, na coletividade; abono assiduidade; abono único; hora-reposouso-alimentação, possuindo, contudo, entendimento diverso pela 2ª Turma; horas extras e respectivo adicional, adicional noturno, adicional pago em turnos feitos aos domingos e feriados, adicional de insalubridade, gratificação natalina e adicional de periculosidade; participação nos lucros, ressaltando-se que não estão sujeitas à contribuição previdenciária quando o pagamento de tais parcelas observa os limites estabelecidos pela Medida Provisória n. 794/94 e pela Lei n. 10.101/00; seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles; e, por fim, cobertura médico-odontológica não individualizada, 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 (BRASIL, online).

Ademais, por meio do REsp 1.230.957/RS, o STJ decidiu, em 2014, sob caráter vinculativo - tanto aos demais órgãos do Poder Judiciário quanto ao Poder Executivo, pela não tributação de tais verbas.

Vale ressaltar que o STF já se pronunciou, alegando que se trata de matéria infraconstitucional, razão pela qual é competência do STJ solucionar a questão.

Quanto ao terço constitucional de férias:

1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas (BRASIL, online).

Em relação ao aviso prévio indenizado:

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do

empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011" (BRASIL, online).

Por fim, quanto aos primeiros quinze dias que antecedem o auxílio-doença:

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006 (BRASIL, online).

É possível perceber, portanto, que a base para que não se configure o recolhimento da contribuição previdenciária sobre as verbas elencadas acima, advém da natureza das mesmas, o que se contrapõe ao que é definido como base de cálculo da contribuição previdenciária - parcelas de natureza retributiva.

Contudo, mesmo após a referida decisão, em que foi concedido efeito vinculativo, a Receita Federal permaneceu com a antiga interpretação, alegando que o terço constitucional e a

importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença eram parte da base de cálculo, como exposto na Nota CRJ/nº 115/17:

2.1 – Contribuição Previdenciária

a) Terço constitucional de férias – Remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade.

REsp 1.230.957/RS (temas nº 479 e 738 de recursos repetitivos)

(...)

Não obstante a fixação do entendimento acima esposado, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do CPC/1973, os Procuradores da Fazenda Nacional deverão continuar a contestar e recorrer, quando se tratar de incidência de contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho incapacitante e sobre o terço constitucional de férias (BRASIL, online).

Assim, o CARF se baseou na habitualidade do ganho, independentemente da natureza da verba discutida nas ações ajuizadas.

Diante deste fato, juntamente com a existência de inúmeras decisões proferidas por diversos juízos, em relação a composição das verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição previdenciária dos servidores públicos, a matéria foi afetada a sistemática dos recursos repetitivos no STF, resultando no Recurso Extraordinário 593.063, sendo fixada a seguinte tese:

Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como 'terço de férias', 'serviços extraordinários', 'adicional noturno' e 'adicional de insalubridade' (BRASIL, online).

Nesse sentido, apesar da decisão decorrer de contribuição previdenciária recolhida por servidor público, bem como tratar de verbas diferentes, como adicional noturno e adicional de insalubridade, é possível, se aplicar, por analogia, tal entendimento ao regime celetista, impossibilitando que a Receita Federal exija que tais verbas façam parte da base de cálculo da contribuição patronal.

É importante salientar que o essencial é que não haja dúvidas quanto à natureza das verbas trabalhistas para que, assim, o órgão responsável saiba quais verbas devem compor a base de cálculo do tributo em comento. Ou seja, ao proferir tal decisão, o STF tratou da natureza jurídica para poder responder à questão suscitada.

Dessa forma, ainda que, posteriormente, não haja a decisão especificamente voltada para os contribuintes do regime geral, tal tese fixada pelo STF já encerra o mérito da discussão, uma vez que não há que se falar em diferenciação entre conceitos de indenização e remuneração para contribuintes do regime geral ou do regime próprio.

4 CONCLUSÃO

As contribuições sociais fazem parte das espécies de tributos elencadas pela Constituição Federal. A arrecadação das contribuições previdenciárias, por sua vez, tem como finalidade a garantia do direito à previdência social, elencado no art. 6º da CF/88. Dessa forma, a tributação se dá sobre verbas trabalhistas de natureza remuneratórias (BRASIL, online).

Embora ocorra a cobrança da Receita Federal sobre verbas de natureza indenizatórias, tal cobrança se configura ilegítima pelo descumprimento dos próprios dispositivos legais, juntamente com as decisões proferidas pelo TST, vez que tais verbas não mudariam sua natureza em decorrência das particularidades de cada caso concreto.

Contudo, mesmo após diversas decisões em que os tribunais confirmam o que é trazido nos diplomas legais, baseando-se, em grande maioria, em sua natureza jurídica (como também é trazido pela doutrina trabalhista), o CARF persiste na interpretação de que verbas indenizatórias compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em virtude disso, vislumbra-se, inequivocamente, um cenário de enorme insegurança jurídica para o contribuinte e o responsável tributário, haja vista o desrespeito visível ao Princípio da Separação dos Poderes.

Desta forma, o contribuinte deve recorrer ao Poder Judiciário para que não haja autuação pela Receita Federal, garantindo, pelo trânsito em julgado da demanda ajuizada, a permissão para deixar de recolher e, eventualmente compensar/repetir os valores recolhidos, em respeito ao artigo 170 – A do Código Tributário Nacional.

5 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edvaldo Nilo de. **Jurisprudência atual a respeito da não incidência da contribuição previdenciária, RAT e de terceiros sobre verbas indenizatórias.** Disponível em: <https://edvaldonalmeida.jusbrasil.com.br/artigos/649821920/jurisprudencia-atual-a-respeito-da-nao-incidencia-da-contribuicao-previdenciaria-rat-e-de-terceiros-sobre-verbas-indenizatorias>. Acesso em 16 out. 2019.

BANDEIRA, Leony Melo. **Não incide contribuição previdenciária sobre verba indenizatória.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-18/leony-melo-contribuicao-previdenciaria-verba-indenizatoria>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1069870 - SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1ª Turma, julgado em 26/06/2018, DJe 02/08/2018.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/608619987/agravo-interno-no-agravo-em-recurso-especial-agint-no-aresp-1069870-sp-2017-0057746-5/inteiro-teor-608620002>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1581674 - SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, 1ª Turma, julgado em 08/05/2018, DJe 16/05/2018.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/583594468/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1581674-sp-2016-0025630-8/inteiro-teor-583594491>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1750591/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, 1ª Turma, julgado em 23/10/2018, DJe 30/10/2018.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/610870469/recurso-especial-resp-1750591-sp-2018-0123171-0?ref=juris-tabs>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Acórdão nº 2201-004.072, entendimento da 1ª Turma, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF.** Disponível em: http://www.deciso.es.com.br/base/6900179/2/conselho_administrativo_de_recursos_fiscaiscarf__segunda_secao/segunda_camara__primeira_turmarecurso_recurso_voluntariomateria_nao_informadoacordao_2201004072assunto_contribuicoes_sociais_previ.html. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial 1633267/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/11/2017, DJe 27/11/2017.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/527482789/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1633267-mg-2016-0276905-9/inteiro-teor-527482814?ref=serp>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1125481/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, julgado em 05/12/2017, DJe 12/12/2017.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/491754620/agravo-em-recurso-especial-aresp-1125481-sp-2017-0152129-9/decisao-monocratica-491754629?ref=serp>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1622039 - PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, 2ª Turma, julgado em 20/03/2018, DJe 26/03/2018.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/468139565/recurso-especial-resp-1622039-pr-2016-0223767-8?ref=amp>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Dispõe sobre a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores

supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm. Acesso em 13 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. [S. l.], 24 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. **Nota PGFN/CRJ nº 115/2017.** Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Nota%20115-2017.pdf>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.230.957 - RS, 2ª Turma, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/stj-define-tributacao-verbas.pdf>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.505.840. Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, 2ª Turma. Data do Julgamento 10/02/2015.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178708816/recurso-especial-resp-1505840-pr-2014-0337423-6/relatorio-e-voto-178708828?ref=juris-tabs>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1185685 - SP, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19088789/recurso-especial-resp-1185685-sp-2010-0049461-6/inteiro-teor-19088790>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.430.043 - PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe 11/3/2014.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24985113/recurso-especial-resp-1430043-pr-2014-0008487-0-stj/relatorio-e-voto-24985115?ref=juris-tabs>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1598509 - RN, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, 1ª Turma, julgado em 13/06/2017, DJe 17/08/2017.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/REsp-1806024.pdf>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1619117 - BA, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, 1ª Turma, julgado em 19/06/2018, DJe 14/09/2018.** Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/625798866/recurso-especial-resp-1619117-ba-2016-0209321-1/inteiro-teor-625798869?ref=juris-tabs>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 684.261, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Turma, julgado em 14/06/2012.** Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629294/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-684261-rs-rio-grande-do-sul-5001434-8720104047000/inteiro-teor-311629304?ref=serp>. Acesso em 16 out. 2019.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 593068, Rel. Ministro LUIS ROBERTO BARROSO, julgado em 11/10/2018.** Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=3761687&ext=RTF>. Acesso em 21 out. 2019.

BRASIL. **STF conclui julgamento sobre incidência de contribuição previdenciária em parcelas recebidas por servidores.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=392557>. Acesso em 13 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

GAMA, Carlos Alberto Gama. **A atual jurisprudência acerca da Contribuição Previdenciária devida nos valores pagos a título de um terço de férias**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI260949,91041-A+atual+jurisprudencia+acerca+da+Contribuicao+Previdenciaria+devida>. Acesso em 13 out. 2019.

MARCUS, Leandro. **Contribuição previdenciária patronal: saiba o que é e como ela funciona**. Disponível em: <https://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/contribuicao-previdenciaria-patronal-saiba-o-que-e-e-como-ela-funciona/>. Acesso em 16 out. 2019.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

O que é CPP? Contribuição Patronal Previdenciária. Disponível em: <https://www.qipu.com.br/glossario/cpp/>. Acesso em 19 out. 2019.

PEREIRA, Paulo. **Contribuição Previdenciária Patronal: o que é, alíquota e base de cálculo**. Disponível em: <https://dpemfoco.com.br/2017/05/17/contribuicao-previdenciaria-patronal-o-que-e/>. Acesso em 19 out. 2019.

QUARANTA, Mariana Bastos. **Desoneração da folha de pagamento: estudo de caso do impacto financeiro causado em uma empresa do setor moveleiro e uma empresa do setor plástico**. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/1654/TCC%20Mariana%20Bastos%20Quaranta.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 19 out. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 1003 de 20.01.2015**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80198>. Acesso em 13 out. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta COSIT nº 99014 DOE 27.03.2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81514&visao=compilado>. Acesso em 13 out. 2019.

Revista Consultor Jurídico. **Fato gerador de contribuição previdenciária é o pagamento do salário do trabalhador**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-13/fato-gerador-contribuicao-previdenciaria-pagamento-salario>. Acesso em 16 out. 2019.

TENÓRIO, Augusto; BRITO, Rafael. **Verbas indenizatórias e a jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jul-24/opinio-verbas-indenizatorias-jurisprudencia-vinculante-stj>. Acesso em 13 out. 2019.