

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

ANTONIO MENDES FEITOSA JÚNIOR

**A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SOBRE AS
VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO: Conceitos e Definições de
Remuneração**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ET AVGEBITVR SCIENTIA

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

ANTONIO MENDES FEITOSA JÚNIOR

**A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SOBRE AS
VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO: Conceitos e Definições de
Remuneração**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário).

Orientadora: Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé

São Paulo

2014

Banca Examinadora

O jurista é o ponto de interseção da teoria e da prática, da ciência e da experiência.

Lourival Vilanova

*À minha esposa, Marina; à minha
filha, Mariana, com todo o meu amor.*

Aos meus familiares.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha esposa, Marina Pinheiro Torres Feitosa, pelo estímulo constante, pela compreensão e amor incondicional, consolidados por nossa princesa Mariana; tenho certeza que nossa filha virá cercada de amor e carinho.

Aos meus pais, Antonio e Francisca, por tudo que eu sou hoje, e pelo que representam na minha vida. Minha eterna admiração, gratidão e amor.

Aos meus irmãos, Marcos e Nelson, por nossa união, amizade e cumplicidade.

À minha sogra, Áurea, à Cassia e ao Rafael, por também fazerem parte da minha família; considero-os minha segunda família.

Ao meu amigo de São Paulo, Galderise, amizade construída desde os tempos do Cogeae; fico feliz que hoje avançamos bastante nos estudos do Direito Tributário.

Aos meus colegas do Mestrado, pelos longos debates que permitiram melhor compreensão do Direito Tributário.

Ao pessoal do Escritório, nossa Equipe de trabalho formada pela Wyderlene, Fabrícia e Maria, aos advogados Nogueira e Daniel, meu irmão Marcos, e os estagiários Lucas e Rafael, além do Robert e Cláudio, no qual agradeço a eles pela ajuda nas consultas importantíssimas para a conclusão deste trabalho.

À minha orientadora, Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé, por sempre ter acreditado em mim, e por tudo o que seu exemplo representa em minha formação acadêmica.

Aos meus professores do Curso de Mestrado, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Renato Lopes Becho, Robson Maia, por seus valiosos ensinamentos e estímulo à reflexão.

Ao professor Paulo de Barros Carvalho, condição necessária do Direito Tributário brasileiro.

Por fim, seguem meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela oportunidade de aprendizagem nos estudos *do Direito Tributário*.

JÚNIOR, Antonio Mendes Feitosa. **A não incidência das contribuições previdenciárias, sobre as verbas de caráter indenizatório**: conceitos e definições de remuneração. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC-SP, São Paulo.

RESUMO

O presente trabalho trata da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório. Buscamos estudar o que o fisco tem feito para englobar essas verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição sobre a folha de salário; vimos definições e conceitos de salário e remuneração, sempre argumentando pela inconstitucionalidade da não incidência destas verbas sobre a base de cálculo deste tipo de contribuição social, sem esquecermo-nos de analisar todos os preceitos e estudos da linguagem e das espécies tributárias. Fundamento basilar para o estudo realizado.

Palavras-chaves: Não incidência. Contribuições previdenciárias. Verbas indenizatórias. Conceitos e definições de remuneração.

ABSTRACT

This paper deals with the non-social security tax on indemnities. We seek to study what the IRS has done to encompass these indemnifications in the calculation of the levy on the payroll, saw definitions and concepts of wage and salary always arguing the unconstitutionality of no impact of these funds on the basis of such calculation social contribution, without forgetting to analyze all the precepts and language studies and tax species. Fundamental basis for the study.

Keywords: Irrelevant. Social security contributions. Indemnifications. Concepts and definitions of remuneration.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I DIREITO, CONHECIMENTO, REALIDADE E MÉTODO	16
1.1 Giro Linguístico: Novo Paradigma Filosófico.....	16
1.2 Conhecimento, Realidade e Verdade.....	18
1.3 Autorreferência da Linguagem.....	22
1.4 Conceito de Direito	22
1.5 O Caráter Construtivista do Direito	24
1.6 Método: Constructivismo Lógico e Semântico	26
CAPÍTULO II NORMA JURÍDICA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	28
2.1 Norma Jurídica.....	28
2.2 Norma Jurídica: Juízo Hipotético-Condiciona.....	31
2.2.1 Uniformidade sintática e heterogeneidade semântica das normas jurídicas	34
2.2.2 Normas gerais e abstratas, individuais e concretas e processo de positivação do direito.....	35
2.3 Norma Jurídica Tributária: Regra Matriz de Incidência Tributária das Contribuições Previdenciárias	38
2.3.1 Antecedente da regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias	40
2.3.1.1 Critério material	42
2.3.1.2 Critério espacial.....	43
2.3.1.3 Critério temporal	43
2.3.2 Consequente da regra matriz de incidência tributária das Contribuições Previdenciárias.....	44
2.3.2.1 Critério pessoal.....	45
2.3.2.2 Critério quantitativo.....	46

CAPÍTULO III CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	48
3.1 Conceito de Tributo	48
3.2 Considerações sobre o Ato de Classificar	50
3.3 Doutrina e Classificação dos Tributos.....	51
3.3.1 Classificação dos tributos em três espécies (classificação intranormativa das espécies tributárias).....	51
3.3.1.1 <i>Inconvenientes da classificação intranormativa</i>	<i>52</i>
3.3.2 Classificação dos tributos em cinco espécies (classificação internormativa das espécies tributárias)	54
3.4 Espécies Tributárias segundo Classificação Internormativa	55
3.5 Subespécies de Contribuições Previstas no Texto Constitucional.....	57
3.5.1 Contribuições sociais	59
3.5.1.1 <i>Contribuições previdenciárias e a evolução da legislação aplicável.....</i>	<i>61</i>
 CAPÍTULO IV CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE REMUNERAÇÃO	 67
4.1 Movimento do Neopositivismo Lógico Semântico	67
4.2 Influência do Neopositivismo Para Construção do Conhecimento	68
4.2.1 Grande influência do Neopositivismo para o direito, o rigor sintático.....	69
4.3 Diferenças Entre Conceitos e Definições	71
4.4 Conceitos e Definições de Remuneração.....	73
4.4.1 Conceito e definição sobre salário	76
4.4.2 Conceitos e definições sobre o caráter indenizatório do salário	79
 CAPÍTULO V CRITÉRIO MATERIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: SALÁRIO OU REMUNERAÇÃO?.....	 83

5.1	Competência Tributária e Limites Constitucionalmente Estabelecidos	83
5.2	Norma de Competência Tributária	85
5.2.1	Papel da norma de competência na conformação da regra matriz de incidência tributária	86
5.2.2	Consequente da norma de competência das Contribuições Previdenciárias: enunciado de autorização – materialidade	88
5.2.2.1	<i>Pressupostos de salário e remuneração na legislação pátria.....</i>	<i>89</i>
5.3	Novo Critério Material das Contribuições Previdenciárias, a Incidência sobre o Faturamento.....	94
5.4	Critério Material Exigido pelo Legislador na Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias sobre as Verbas de Caráter Indenizatório, Salário ou Remuneração.....	96
	CAPÍTULO VI A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO....	98
6.1	Ditames Constitucionais e Legais Acerca da Incidência das Contribuições Previdenciárias Sobre a Folha de Salário	98
6.2	A Natureza Jurídica das Verbas Trabalhistas: Inconstitucionalidades e Ilegalidades	100
6.2.1	Hora Extra	101
6.2.2	Adicional Noturno.....	102
6.2.3	Adicional de Insalubridade	103
6.2.4	Adicional de Periculosidade	104
6.2.5	Salário-Maternidade.....	105
6.2.6	Terço Constitucional de Férias e Férias Indenizadas	106
6.2.7	Salário Família	107
6.2.8	Aviso Prévio	108
6.2.9	Auxílio-Educação	109
6.2.10	Auxílio-Doença.....	110

6.2.11 Auxílio-Creche.....	111
6.3 As Limitações da Incidência das Contribuições Previdenciárias Sobre as Verbas de Caráter Indenizatório, Da Não Amplitude da Definição de Remuneração	112
CONSIDERAÇÕES FINAIS	114
REFERÊNCIAS	124

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, por meio do artigo 195,¹ outorgou à União a competência para tributar o empregador e o empregado. A base de cálculo da exação consiste na folha de salário e nos demais rendimentos do trabalho. Para o exercício dessa competência, está determinada a edição de lei ordinária como único veículo hábil à instituição de tributo, consoante o artigo 150 do seu texto.

No exercício de sua competência Constitucional, a União instituiu Contribuição Social, nos limites estabelecidos pelo Artigo 195 da Lei Maior, por meio da Lei 8.212/95. Prevê a legislação que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios.

A União, por meio deste embasamento legal, vem realizando esta cobrança Constitucionalmente permitida; porém ao cobrar tal exação, o fisco vem distorcendo o real conceito de remuneração, incidindo essa contribuição ao salário integral, independente de ser caráter extraordinário, indenizatório ou mesmo benefícios não habituais.

Em outras palavras, com base em uma análise sistemática do nosso ordenamento jurídico, em especial das normas que compõem o sistema constitucional tributário, é possível a União, no exercício de sua competência, instituir na base de cálculo das Contribuições Sociais a Folha de salário, incluindo as verbas de caráter indenizatório? É possível determinar o real conceito de Remuneração para a inclusão ou não dessas verbas indenizatórias na base de cálculo das Contribuições Sociais?

A título de exemplo, a Receita Federal do Brasil está cobrando na base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas indenizatórias, como podemos ver, por exemplo, no auxílio doença, auxílio creche, aviso prévio indenizado, férias e 1/3 de férias.

Seria justo e cabível o Fisco delimitar um entendimento consolidado do que

¹ **Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do** I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

integra ou não a folha de salário. A Constituição Federal em seu artigo 195, I alínea 'a', determina que o empregador e a empresa devem arcar com a folha de salário e demais rendimentos do trabalho; mas o legislador Constitucional não delimitou especificamente o que deve integrar ou não. Gerando uma interpretação tendenciosa pelo fisco com o motivo de maior arrecadação.

Deste modo, o presente trabalho trata da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório. Buscamos estudar o que o fisco tem feito para englobar essas verbas indenizatórias na base de cálculo da contribuição sobre a folha de salário; vimos definições e conceitos de salário e remuneração, sempre argumentando pela inconstitucionalidade da não incidência destas verbas sobre a base de cálculo deste tipo de contribuição social, sem esquecermo-nos de analisar todos os preceitos e estudos da linguagem e das espécies tributárias. Fundamento basilar para o estudo realizado.

Para construir esta Dissertação, o texto foi estruturado da seguinte forma: **1** *Introdução*, na qual discorremos sobre Direito, Conhecimento, Realidade e Método - giro linguístico: novo paradigma filosófico; Autorreferência da linguagem; Conceito de Direito; O caráter construtivista do Direito; Método: construtivismo lógico e semântico. **2** *Norma Jurídica e Regra Matriz de Incidência Tributária das Contribuições Previdenciárias*. Aqui foram abordados os seguintes tópicos: Norma jurídica; Norma jurídica: juízo hipotético-condicional; Norma Jurídica Tributária: regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias, entre outros tópicos que complementam este capítulo. **3** *Classificação das Espécies Tributárias e Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias*. Neste capítulo, foram apresentados: Conceito de tributo; Considerações sobre o ato de classificar; Doutrina e classificação dos tributos; Espécies tributárias segundo classificação internormativa; Subespécies de contribuições previstas no texto constitucional. **4** *Conceitos e Definições de Remuneração*. Neste capítulo, discutiu-se sobre: Movimento do neopositivismo lógico semântico; Influência do neopositivismo para construção do conhecimento; Diferenças entre conceitos e definições; Conceitos e definições de remuneração. **5** *Critério Material das Contribuições Previdenciárias: salário ou remuneração?* Neste capítulo, foi realizada a seguinte abordagem: Competência tributária e limites constitucionalmente estabelecidos; Norma de competência tributária; Novo critério material das contribuições previdenciárias, a incidência sobre o faturamento, entre outros. **6** *A Não Incidência das Contribuições*

Previdenciárias sobre as Verbas de Caráter Indenizatório. Neste, discorreu-se acerca dos Ditames constitucionais e legais acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário; A natureza jurídica das verbas trabalhistas: inconstitucionalidades e ilegalidades; As limitações da incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, da não amplitude da definição de remuneração. **7 Considerações Finais.** Por fim, as *Referências*, que constituíram a base teórica fundamental para respaldar o presente trabalho.

1 DIREITO, CONHECIMENTO, REALIDADE E MÉTODO

1.1 Giro Linguístico: Novo Paradigma Filosófico

Podemos considerar o giro-linguístico como uma corrente filosófica que foi responsável pelo novo paradigma no estudo da linguagem. Antes dessa corrente, a linguagem não era considerada condição do conhecimento, mas vista como instrumento de representação da realidade. O conhecimento era visto como uma relação entre sujeito e objeto. A partir do giro-linguístico o conhecer a linguagem passou a ser condição primeira para a apreensão do objeto, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, haja vista este ser produto dela; a linguagem nessa concepção passa a ser pressuposto primordial para o conhecimento.

Nesta perspectiva, a interpretação possui íntima relação com a realidade à medida que esta corresponde a uma interpretação, a um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis. Nesse sentido, temos importante esclarecimento trazido por Aurora Tomazini:

Na verdade, o que conhecemos são construções linguísticas (interpretações) que se reportam a outras construções linguísticas (interpretações), todas elas condicionadas ao contexto sociocultural constituído por uma língua. Neste sentido, o objeto do conhecimento não são as coisas em si, mas as proposições que as descrevem, porque delas decorre a própria existência dos objetos²

Seguindo essa linha de raciocínio, podemos concluir que não mais há espaço para verdades absolutas; desse modo, podemos afirmar que a correspondência não se dá entre um termo e a coisa, mas entre um termo e outros, ou seja, entre a própria linguagem. O que conhecemos como mundo corresponde a uma construção – interpretação, a qual é condicionada culturalmente, e, por isso, não possui o condão de refletir a coisa tal qual ela é livre de qualquer influência ideológica. O giro linguístico traz a noção que os objetos apenas se tornam reais depois de terem sido interpretados; o real é dessa forma uma construção de sentido a qual ocorre no universo linguístico.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.14

Para que se possa discutir acerca de conhecimento, realidade e método e relacioná-los ao Direito, faz-se necessário analisar o movimento filosófico do giro linguístico, o qual surge como proposta de superação da filosofia da consciência.³

As conquistas do 'giro' fazem sentir-se em todos os quadrantes da existência humana. Ali onde houver o fenômeno do conhecimento estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto, e a possibilidade de o sujeito captar, ainda, que a seu modo, a realidade desse objeto. Reflexões desse gênero conduziram o pensamento a uma desconstrução da verdade objetiva e a correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano, com a subsequente ruína do modelo científico representado por métodos aplicáveis aos múltiplos setores da experiência física e social. Plantado no princípio de autorreferencialidade da linguagem, eis a assunção do movimento do 'giro linguístico'.

De acordo com a filosofia da consciência, a linguagem era vista como simples instrumento entre o sujeito e o objeto do conhecimento, sendo a verdade resultado da correspondência entre a proposição linguística e o objeto referido.

Com a aparição do movimento do giro linguístico, somente a linguagem é apta a construir a realidade; pois, para se conhecer qualquer objeto do mundo concreto, faz-se mister a produção de linguagem. Sem ela jamais se chegaria ao conhecimento da realidade circundante.

Com efeito, a linguagem deixa de ser concebida como mero instrumento que ligaria o sujeito ao objeto do conhecimento, convertendo em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade.⁴

O homem utiliza-se de signos convencionados linguisticamente para dar sentido aos dados sensoriais que lhes são perceptíveis. A relação entre tais símbolos e o que eles representam é construída artificialmente por uma comunidade linguística. As coisas do mundo não têm um sentido ontológico. É o homem quem dá significado às coisas quando constrói a relação entre uma palavra e aquilo que ela representa, associando-a a outras palavras que, juntas, formam sua 'definição'.

Logo, a linguagem não descreve a realidade, mas a constrói. A linguagem não se presta somente a descrever a "realidade", mas também a alterá-la e a criar novas realidades. As frases ou segmentos linguísticos que servem para descrever o

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 160.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.14.

estado de coisas são apenas uma das categorias possíveis; portanto, seria uma falácia ou uma ingenuidade propor que a linguagem verbal só tivesse essa função, a de descrever a realidade, apesar de os gramáticos sempre terem afirmado que nem todas as frases são sentenças declarativas.

Observa Manfredo Oliveira que não existe mundo totalmente independente da linguagem, ou seja, é impossível filosofar sobre algo sem filosofar sobre a linguagem. Isso porque a linguagem “é momento necessário constitutivo de todo e qualquer saber humano, de tal modo que a formulação de conhecimento intersubjetivamente válido exige reflexão sobre a infraestrutura da linguagem”.⁵

Aurora Tomazini de Carvalho também compartilha desse entendimento: “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal sorte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”.⁶

Assim, os objetos não precedem o discurso, mas surgem com ele, pois é por meio do seu emprego que o mundo circundante ganha significado. Contudo, a significação do vocábulo não depende da relação com o objeto, mas do vínculo que estabelece com outras palavras.

1.2 Conhecimento, Realidade e Verdade

Para Flusser (2004, p. 33-34), conhecimento, realidade e verdade são *aspectos* da língua; ciência e filosofia são *pesquisas* da língua; religião e arte são *disciplinas* criadoras da língua. Tais afirmações são baseadas na sabedoria dos antepassados. Logo, a palavra é o fundamento do mundo dos gregos pré-filosóficos; *nama-rupa*, a palavra-forma, é o fundamento do mundo dos hindus pré-vedistas; *hachem hacadoch*, o nome do santo, é o deus dos judeus; e o Evangelho começa dizendo que “no começo era o verbo”.

A verdade é uma construção linguística, de tal modo que a língua cria e propaga a realidade, por isso Flusser afirma que a língua:

[...] é o instrumento mais perfeito que herdamos de nossos pais e em cujo aperfeiçoamento colaboram incontáveis gerações desde a

⁵ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2001. p.13.

⁶ CARVALHO, Aurora, op. cit., 2009, p.93.

origem da humanidade, ou, talvez, até além dessa origem. Ela encerra em si toda a sabedoria da raça humana. Ela nos liga aos nossos próximos e, através das idades, aos nossos antepassados. Ela é, há um tempo, a mais antiga e a mais recente obra de arte, obra de arte majestosamente bela, porém sempre imperfeita. E cada um de nós pode trabalhar essa obra, contribuindo, embora modestamente, para aperfeiçoar-lhe a beleza. No íntimo sentimos que somos possuídos por ela, que não somos nós que a formulamos, mas que é ela que nos formula. Somos como que pequenos portões, pelos quais ela passa para depois continuar em seu avanço rumo ao desconhecido. Mas, no momento de sua passagem pelo nosso pequeno portão, sentimos poder utilizá-la. Podemos reagrupar os elementos da língua, podemos formular e articular pensamentos. Graças a este nosso trabalho ela continuará enriquecida em seu avanço.⁷

De acordo com o dicionário Houaiss, o conceito clássico de verdade é: “Conjunto de formulações e enunciados que mantém uma coerência dedutiva interna, uma perfeita concatenação lógica, a despeito da relação de harmonia ou dissonância cognitiva que possa estabelecer com os objetos da realidade extralinguística”.⁸

Aparentemente, para se considerar algo como verdadeiro deve ocorrer a correspondência entre uma asserção teórica explicativa ou designativa à realidade factual investigada. Porém, para Vilém Flusser:

A verdade é qualidade puramente formal e linguística da frase, resultado das regras da língua. Ela é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultados das regras da língua. A verdade absoluta, essa correspondência entre língua e algo que ela significa, é tão inarticulável quanto a esse algo, sendo, portanto, incompreensível.⁹

Existem frases e pensamentos certos (quando obedecem às regras da respectiva língua), como também há frases e pensamentos errados (quando não as obedecem). A língua é que dispõe de regras que governam as relações entre frases. Uma frase (ou pensamento) é verdadeira, em relação a outra frase, quando obedece a essas regras, e falsa quando não as obedece.

Assim, a verdade não é algo objetivo, mas sim decorrente das regras de estrutura da língua que constroem a realidade. Ela é alcançada quando enunciados de um mesmo discurso não são, entre si, contraditórios. Tárek Moussalem assevera:

⁷ FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004. p.33-34.

⁸ HOUAISS, Antônio. **Dicionário eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Versão 2.0a. São Paulo: Objetiva, 2007.

⁹ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004. p.33-34.

A verdade é criada porque a linguagem é independente da realidade. Basta recordarmos que o significado não é mais a relação entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, entre as significações de suportes físicos, entre sentidos, entre linguagens. Explica-se uma palavra por outra palavra [...] a realidade é constituída pela linguagem que por sua vez cria a verdade, que somente por meio de outro enunciado é alterada.¹⁰

Tem-se, portanto, que a verdade, para o Direito, é justamente aquilo que a linguagem constitui segundo seus ditames, e não o que meramente se passou no plano físico-existencial.¹¹ Isso significa que, por mais que João afirme que foi roubado por José e vá ao Judiciário pleitear sua prisão sem as provas admitidas pelo sistema jurídico que evidenciem a autoria do crime, para o direito, a verdade vai ser a inocência de José. Da mesma forma, quando uma pessoa vem a óbito sem que seja expedido o seu devido atestado de morte: a verdade para o Direito é que ela nunca faleceu.

Todavia, a verdade pode ser alterada por outro enunciado linguístico que constitua realidade diversa. É justamente por isso que se afirma que há total irrelevância na tradicional classificação entre verdade material e verdade formal: no Direito, toda verdade reduzir-se-á à formal, pois se trata de verdade dentro de um determinado sistema de linguagem,¹² ou seja, a verdade para o direito é uma característica da linguagem jurídica, determinada segundo o vínculo estabelecido entre o enunciado jurídico e a linguagem do direito positivo.

Por isso, “conhecer’ é saber emitir proposições sobre o objeto cognoscitivo”.¹³ Porém, o conhecimento só é pleno por meio da emissão de um juízo no qual o homem dá objetivação, por meio do emprego de uma linguagem, àquelas impressões e sensações que teve ao entrar em contato com algo.¹⁴

Emprega-se o termo “conhecimento pleno” como sinônimo de conhecimento em sentido estrito, pois é a partir de então que podem

¹⁰ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006. p.38.

¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: noeses, 2009. p.100.

¹² MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 38.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 12, p. 42, set. 1996 é categórico ao afirmar que “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento, neste caso, se manifesta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”.

¹⁴ CARVALHO, Aurora, op. cit., 2009, p.9.

ser submetidos a critérios de confirmação ou informação. Neste sentido é o posicionamento de Aurora Tomazini ao afirmar que ‘mediante as ideias temos um conhecimento rudimentar no mundo (conhecimento aqui empregado em acepção ampla), com o qual somos capazes de identificar certos objetos no meio do caos de sensações. Com os atribuímos características a estes objetos e passamos a conhecer suas propriedades definitórias, alcançamos, então, o conhecimento em sentido estrito’.

Esse ato de objetivação é de natureza cultural, pois, segundo Miguel Reale, “tem o poder nomotético de converter em algo de objetivo o mundo das impressões e dos estímulos subjetivos sensoriais e intelectivos, o que explica a possibilidade de verificar-se a sintonia entre natureza e cultura”.¹⁵

Logo, o que chega pela via dos sentidos é um dado bruto que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pela transformação do mundo caótico, que circunda o homem, em algo por ele compreensível, que, por meio da linguagem, o ordena e constitui em realidade.¹⁶

O ‘mundo da vida’, com as alterações ocorridas no campo das experiências tangíveis, é submetido à nossa intuição sensível, naquele ‘caos de sensações’ a que se referiu Kant. O que sucede nesse domínio e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano chamado de ‘realidade’, e, ao mesmo tempo, tudo que dele faz parte encontra sua forma de expressão nas organizações linguísticas com que se comunica; exatamente porque todo o conhecimento é redutor de dificuldades, reduzir as complexidades do objeto da experiência é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento.

“O mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido”.¹⁷

As palavras estão sempre ocupando o lugar da “coisa em si”, pois essa última é inalcançável. A significação de um vocábulo não depende da relação com o objeto que se presta a representar, mas do vínculo que se estabelece com outras palavras. Por isso, as palavras são os mecanismos utilizados para se chegar próximo à realidade, precedendo os objetos, criando-os, constituindo-os para o ser cognoscente.

Todo conhecimento decorre da compreensão que se tem acerca de algo, mediante o estudo e reflexões da linguagem produzida sobre o objeto a ser

¹⁵ REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 43-44.

¹⁶ CARVALHO, Paulo, de Barros. **Curso de Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.6-7.

¹⁷ TOMÈ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 5.

conhecido.

1.3 Autorreferência da Linguagem

Na concepção do giro linguístico não há relação entre palavras e objetos, pois é a linguagem que os constitui. Toda linguagem fundamenta-se em outra linguagem, ou seja, ela sempre se reporta a outra linguagem e não a outra coisa.

Isso decorre do fato de a linguagem prescindir de referenciais empíricos, pois ela própria se mantém, construindo e desconstruindo suas realidades.

Neste sentido são os ensinamentos de Fabiana Tomé, ao afirmar:

É comum referir-mo-nos as coisas que não percebemos diretamente e de que só temos notícias por meio de testemunhos alheios. Falamos de lugares que não visitamos, pessoas que não vimos e não veremos (como nossos antepassados e os vultos da História), de estrelas invisíveis a olho nu, de sons humanamente inaudíveis (como os que só os cães percebem), e muitas outras situações que não foram e talvez jamais serão observadas por nós. Referir-mo-nos, até mesmo, a coisas que não existem concretamente.¹⁸

Assim, somente um enunciado tem o poder de refutar outro, simplesmente porque os objetos e os eventos não falam. Plutão há pouco tempo era considerado um planeta, até que foi produzido um novo enunciado, sustentado por outras proposições, e ele deixou de ser considerado um planeta.

Ao se seguir, no presente trabalho, a linha das teorias retóricas em contraposição às teorias ontológicas, adotou-se o entendimento de que a linguagem não tem outro fundamento, além de si própria, não existindo elementos externos, nem podendo jamais um evento ir contra uma teoria, demonstrando sua inadequação àqueles. Somente uma teoria refuta outra teoria (TOMÉ, 2005a, p. 19).

Ressalta Moussallem (2006, p. 27) que “os eventos não provam nada, simplesmente porque não falam. Sempre uma linguagem deverá resgatá-los para que eles efetivamente existam no universo humano”. Os objetos não precedem o discurso, mas nascem com ele, pois é através dele que ganham significados.

1.4 Conceito de Direito

¹⁸ Ibid., 2005, p. 18.

O conceito de “direito” é formado no intelecto em razão das formas de uso da palavra no discurso, tendo em vista os referenciais culturais do intérprete. A pluridimensionalidade do termo “direito” permite tipos diversos de abordagem, que geram distintas definições, de tal forma que inexistente um conceito absoluto de “direito”.

Leciona Aurora Tomazini que:

Não é demasiado reforçar que o conceito de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que mantém com outros vocábulos. Nestas condições, definir não é fixar a essência de algo, mas sim de eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional. Não definimos coisas, definimos termos. Os objetos são batizados por nós com certos nomes em razão de habitarmos numa comunidade linguística, ao definirmos estes nomes restringimos suas várias possibilidades de uso, na tentativa de afastar os problemas de ordem semântica inerentes ao discurso. Por isso que, quanto mais detalhada a definição, menores as possibilidades de utilização da palavra.¹⁹

Tal problema surge porque não existe significado ontológico ao termo (não existe correspondência com a realidade), ele é construído pelo vínculo que se estabelece entre a palavra e o significado que é atribuído artificialmente pela comunidade de discurso ao termo, podendo um mesmo termo possuir mais de um significado.

Em toda e qualquer linguagem há palavras ambíguas e vagas,²⁰ porém, na linguagem científica a vaguidade e ambiguidade ficam atenuadas em razão do rigor e precisão semântica que essa linguagem exige. Contudo, quando inevitável a existência desses vícios na linguagem científica, necessário se faz o processo de elucidação, a fim de que seja mantida a rigidez do discurso.

No presente trabalho, o termo “direito” foi utilizado como o conjunto de normas válidas em um dado país, num determinado momento histórico. Sua manifestação se dá através de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade.

As regras do Direito existem para regradar condutas humanas no plano exterior, não importando o que se passa no plano intrassubjetivo das pessoas. Deste modo, torna-se de grande valia o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho,

¹⁹ CARVALHO, Aurora, op. cit., 2009, p.55.

²⁰ Todo termo é impreciso, porque os termos utilizados na demarcação de seu conceito pressupõem outros para serem explicados, em uma circularidade infinita, justificada na autorreferibilidade da linguagem.

ao inferir que “ao direito não interessam os problemas intrassubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse inferior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo”.²¹

Logo, constata-se que o direito posto apresenta-se como um conjunto de proposições que se voltam para a regulação das condutas humanas nas suas relações sociais, buscando, a todo o momento, obter estabilidade e harmonia nas relações interpessoais, por meio de regras prescritivas de conduta estampadas em uma fórmula linguística apropriada.

A partir dessa concepção de Direito, afasta-se do campo de investigação da ciência do Direito as razões econômicas, políticas e sociais que desencadearam a produção da norma jurídica, interessando para o cientista do direito apenas o “conjunto de normas jurídicas válidas”.

A importância da definição de “direito”, para o presente trabalho, decorre do fato de se buscar delimitar a análise da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, ao campo estritamente normativo (direito positivo), deixando-se de lado aspectos econômicos e políticos que por demais influenciam a compreensão destas incidências.

1.5 O caráter construtivista do Direito

Para o mestre Paulo de Barros Carvalho, a interpretação do Direito é atribuir valores aos signos: “Mantenho presente a concepção pela qual interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências aos objetos”.²² E seguindo seu pensamento conclui com precisão:

Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito posto, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como ‘interpretação’.²³

O ato de interpretar de acordo com o novo paradigma ganha contornos bem

²¹ CARVALHO, Paulo, 2008, p.2.

²² CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.180.

²³ Ibid., p.183.

diferenciados dos que os praticados anteriormente, o direito passou a ser visto como um corpo de linguagem no qual o sentido é construído pelo intérprete de acordo com seus limites e vivências culturais, diferenciando do entendimento anteriormente predominante, no qual o sentido era extraído do texto. Estudar o Direito como linguagem possibilitou ao participante e ao observador uma análise mais detalhada acerca do fenômeno jurídico. Os recursos da teoria comunicacional possibilitaram o alcance de planos mais aprofundados e de observações mais minuciosas da Ciência do Direito.

O sentido do texto jurídico não se encontra embutido no texto, não é função do intérprete extrair o sentido da norma. A significação está atrelada a um ato de valoração do intérprete o qual constrói o sentido de acordo com sua ideologia, as suas tradições culturais, e dentro dos limites de seu mundo. Prova disto podem ser verificadas nas divergências doutrinárias e jurisprudências, fruto das criações diversificadas de cada intérprete, em virtude das diferentes concepções culturais, ideológicas e valorativas de cada um.

Seguindo esta celeuma e adotando os modernos métodos de interpretação, o intérprete não extrai a interpretação e sentido daquele texto, mas na verdade ele atribui sentido ao texto de acordo com seus limites culturais.

Adotando este segmento, vemos que a forma de atribuir sentido no texto provoca interpretações diferentes no ramo do Direito, e, por isso, o caráter dinâmico do Direito, por estar sempre mudando e alterando o seu sentido.

Por conta dos atuais métodos de interpretação e pelo fato de o Direito estar sempre sujeito a interpretações e alterações, temos nele uma característica muito importante, o caráter construtivista, de estar sempre em construção.

Por estar sempre em construção e alteração, a Receita Federal do Brasil resolveu adotar uma construção diferente na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O fisco federal resolveu incluir na base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas indenizatórias de caráter não trabalhista. Por incluir valores que não estão dentro do conceito e definição de salário e remuneração, ocorre o aumento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, gerando, inclusive, debates entre os doutrinadores e tribunais superiores.

No decorrer do nosso trabalho, vamos analisar o porquê do fisco federal adotar as verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições

previdenciárias, veremos individualmente se cada verba trabalhista de caráter indenizatório preenche todos os requisitos dos conceitos e definições de remuneração. Para, no final, chegarmos ao consenso se esta verba indenizatória deve ou não ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária.

1.6 Método: construtivismo lógico e semântico

Sobre o discurso científico ensina Paulo de Barros Carvalho que este se caracteriza “pela existência de um feixe de proposições linguísticas, relacionadas entre si por leis lógicas, e unitariamente consideradas, em função de convergirem para um único objetivo, o que dá aos enunciados um critério de significação objetiva”.²⁴

Esse critério de significação objetiva é alcançado com a delimitação de um objeto e a presença de um método. Assim, a cada teoria corresponde um e somente um objeto e somente um método.

O método está ligado às escolhas epistemológicas do cientista e influi diretamente na construção de seu objeto, demarcando o caminho a ser percorrido, durante o desenvolvimento do trabalho, possibilitando o estudo coerente, no qual esteja sempre presente a pertinência lógica entre as premissas adotadas e as conclusões obtidas no decorrer do trabalho.

No âmbito da ciência do Direito, a função do método é a mesma que em outras ciências, isto é, voltar-se para a orientação do trabalho do cientista, ao lhe prescrever certas regras (metodológicas) que devem ser obedecidas, para que o conhecimento por ele apreendido possa ser tido como científico.

Alerta Lourival Vilanova que:

O direito é uma realidade complexa e, por isso, objeto de diversos pontos de vista cognoscitivos. Podemos submetê-lo a um tratamento histórico ou sistemático, científico-filosófico ou científico-positivo, daí resultando a história do direito, a sociologia do direito, as ciências particulares do direito e a filosofia jurídica em seus vários aspectos. Em cada um destes pontos de vista considera-se o direito sob um ângulo particular e irreduzível. É a complexidade constitutiva do direito que exige essa variedade de perspectivas. Se fosse um objeto ideal, portanto, alheio à determinação do tempo e do espaço, não

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Filosofia do Direito I: lógica jurídica**. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC, 2005. p.8.

comportaria tantas ciências.²⁵

Ao tomar-se o Direito como um corpo de linguagem, o método analítico de trabalho hermenêutico mostra-se um mecanismo eficiente para o seu conhecimento, pois enfatiza a uniformidade da análise do objeto e a precisa demarcação da esfera de investigação, permitindo que se entre em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informa.

Tanto a escolha do método quanto o corte no objeto são atos arbitrários do sujeito cognoscente, objetivando a fixação de uma hipótese limite, de forma a impedir que a investigação se dê até o infinito, fato incompatível com os fins científicos.

Condizentes com a proposição adotada de que o conhecimento jurídico-científico é construtivo de seu objeto em razão do sistema de referência indicado pelo cientista e dos recortes efetuados, em algum momento é necessário que este estabeleça um corte restritivo, ponto de partida para elaboração descritiva, fundamentado no conjunto de premissas, as quais espera-se que se mantenha fiel do começo ao fim de suas investigações. As proposições delineadoras deste recorte são tomadas como 'dogmas' e delas partem todas as outras ponderações. Não questionamos tais proposições, as aceitamos como verdadeiras e com base nelas vamos amarrando todas as outras para, em nome de uma descrição, construir nosso objeto (formal). E, neste sentido, o método dogmático encontra-se sempre aparente.²⁶

O presente trabalho busca traçar quais os critérios a serem utilizados para definir o que são verbas indenizatórias. Além do mais importante, determinar os conceitos e definições de remuneração e salário, estes pressupostos poderiam e deveriam determinar o que a União Federal deve utilizar na base de cálculo das contribuições previdenciárias, obedecendo realmente aos ditames legais e constitucionais. Convém enfatizar que este estudo não tem como objetivo esgotar o assunto em debate, mas verificar a sua adequação, ou seja, realizar um estudo dogmático das normas que tratam da incidência das contribuições previdenciárias.

²⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 32.

²⁶ CARVALHO, Aurora, op. cit., 2009, p.83-84.

2 NORMA JURÍDICA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

2.1 Norma Jurídica

No capítulo introdutório, definiu-se o Direito como o “conjunto de normas válidas em um dado país, num determinado momento histórico”. Então, estudar o direito significa conhecer seus elementos e relações sistêmicas.

Como as normas jurídicas são os elementos que integram o sistema do direito positivo, a única forma de compreendê-lo é conhecer os elementos que o compõem, motivo pelo qual o seu estudo se torna essencial para o desenvolvimento de qualquer trabalho que pretenda, cientificamente, analisar e descrever o direito positivo, precisamente, pela circunstância de ser ele o objeto do conhecimento da ciência do direito.²⁷

Os fatos sociais, isoladamente, não geram efeitos jurídicos. Se assim o fazem é porque uma norma jurídica os toma como proposição antecedente implicando-lhes consequências. Sem a norma jurídica não há direito e deveres, não há jurídico. Por isso, o estudo do direito volta-se às normas e não aos fatos ou relações sociais deles decorrentes, que se estabelecem por influência (incidência) da linguagem jurídica. A linguagem jurídica é o objeto do jurista e onde há linguagem jurídica, necessariamente, há normas jurídicas.

Assim como o próprio conceito de direito, o termo “norma jurídica” não goza de privilégio em relação aos vícios de linguagem. A vaguidade, a ambiguidade e a carga emotiva acompanham a expressão linguística “norma jurídica”, podendo ser utilizada nas mais diversas acepções.²⁸

Buscando afastar a ambiguidade da expressão “normas jurídicas”, distingue as normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito. Emprega normas jurídicas em sentido amplo para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas com significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-

²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.264.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.128.

jurídico completo, receberia o nome de 'normas jurídicas em sentido estrito'.

Buscando afastar a vaguidade e ambiguidade do termo “norma jurídica”, Robson Maia Lins sentencia que:

Um primeiro passo para esparcar-se aqueles vícios linguísticos é identificar, com auxílio da Semiótica, qual nível linguístico predominante na definição. Em voga na doutrina, temos definições que ora primam pelo enfoque semântico (v.g., norma jurídica é o instrumento elaborado pelos homens para lograr aquele fim consistente na produção da conduta desejada); outros vão sobrelevar o nível pragmático (v.g., norma jurídica é um programa de ação em face da crescente estabilização e burocratização dos sistemas sociais; e outros ainda primam pelo aspecto sintático (norma jurídica é um juízo hipotético-condicional, que, por meio da imputação deontica ou causalidade jurídica, liga o antecedente ao conseqüente).²⁹

Ao identificar o nível linguístico prevalecente na definição de norma jurídica, sendo uma opção do sujeito cognoscente, reduzem-se drasticamente os problemas de vagueza e ambiguidade.

Coerente com as premissas adotadas no presente trabalho, nas quais o Direito se manifesta por meio de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade, utilizar-se-á o termo “norma jurídica” como significação construída a partir dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C)”.³⁰

O direito é compreendido não só como significações deonticamente estruturadas, mesmo porque a existência destas depende de um suporte físico, da integração de enunciados (textos de lei), da construção de significações isoladas (proposições) e da estruturação dos sentidos normativos. O sistema jurídico compreende, necessariamente, suporte físico, significação e estruturação, por isso serão utilizadas as distinções feitas Carvalho, P. (2008a, p. 8) entre normas jurídicas em sentido amplo (designam tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quanto os conteúdos significativos destas) e normas jurídicas em sentido estrito (abrangem a composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional), a fim de afastar-se a ambiguidade que a expressão “norma jurídica” apresenta.

²⁹ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

³⁰ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.8.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho sobre a norma jurídica:

[...] é exatamente o juízo que a leitura do texto provoca em nosso espírito, é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior.³¹

A norma é resultado de um trabalho mental, interpretativo, de construção e estruturação de significações. A mente atribui tratamento formal às proposições elaboradas a partir do plano de expressão do Direito, agrupando-se na conformidade lógica da fórmula implicacional para que se possa compreender a mensagem legislada. É nesse instante que aparece a norma jurídica, como significação deonticamente estruturada.

Ao se tratar a norma como significação, pressupõe-se que o intérprete a constrói. Isso porque ela não se encontra no plano físico do direito, escondida entre as palavras que o compõe. Ela é produzida na mente do intérprete e condicionada por seus referenciais culturais. Por isso, um único texto de direito positivo pode originar diferentes normas jurídicas, consoante os valores empregados aos seus vocábulos pelo intérprete.

Ao se adotar o entendimento de norma jurídica como significação, conclui-se que ela está sempre na implicitude dos textos, não se podendo falar em norma expressa. O que se apresenta de forma expressa são os enunciados prescritivos,³² componentes do plano material do direito positivo. Esta é a lição do professor Paulo de Barros,³³ ao afirmar que não cabe distinguir normas implícitas e expressas, haja vista que, pertencendo ao campo das significações, todas elas são implícitas, pois as normas se encontram no plano imaterial das significações, e sua base empírica são os textos de direito positivo.³⁴

³¹ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.8.

³² O primeiro contato do intérprete, no percurso de construção do sentido dos textos jurídicos, é com o campo da literalidade textual (plano da expressão), base material para a construção das significações jurídicas, formado pelo conjunto dos enunciados prescritivos, um “conjunto estruturado de letras, palavras, frases, períodos e parágrafos graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2009, p.21.

³³ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.10.

³⁴ Textos de direito positivo estão sendo empregados como indicativo do conjunto das letras, palavras, frases, períodos, e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do Direito.

2.2 Norma jurídica: juízo hipotético-condicional

Ao se estipular que a norma jurídica se encontra na implicitude dos textos positivados, como significação estruturada na forma hipotético-condicional “D(H→C)”, logo se percebe que o número de normas não guarda identidade com o número de enunciados existentes no plano da expressão do direito positivo. São muitos os casos em que o intérprete se depara com vários enunciados para compor o sentido da mensagem legislada; outras vezes, a partir de um só enunciado constrói mais de uma significação normativa,³⁵ ao ensinar que as construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados linguísticos, independente do número de formulações expressas que venham a lhe servir de fundamento. Haveria, então, uma forma direta e imediata de produzir normas jurídicas (realizada pelo legislador ao inserir novos enunciados prescritivos); outra, indireta e mediata, mas sempre tomando como ponto de referência a plataforma textual do direito posto (realizada pelo intérprete, quando da construção do sentido dos textos jurídicos). Isso só ocorre pelo fato de a norma ser valorativa, podendo cada intérprete construir a norma de acordo com a sua significação obtida pela leitura dos textos jurídicos.

De todo modo, a compreensão dos textos de direito positivo ocorrerá a partir do momento em que se agruparem suas significações na forma hipotético-condicional e, com isso, constroem-se normas jurídicas.

Explica o professor Lourival Vilanova sobre a norma jurídica:

[...] é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frásico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é oralidade ou escritura da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.³⁶

Por isso, os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem apresentar um *quantum* de estrutura formal.

A norma jurídica não é apenas um simples juízo construído pelo intérprete a partir do contato com os textos de direito positivo. Ela deve ser estruturada na forma hipotético-condicional para ser construído o seu sentido deôntico. Caso isso não ocorra,

³⁵ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.25.

³⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 208.

não restará manifestado o sentido prescritivo completo da mensagem legislada.

A professora Aurora Tomazini de Carvalho traz um exemplo bastante esclarecedor acerca de tal assertiva, *in verbis*:

Do enunciado “a alíquota é 3%”, construímos um juízo articulado na fórmula “S é P” ou “S (P)” – onde “S” representa a alíquota e “P” 3%. Tal proposição, entretanto, não manifesta um sentido prescritivo completo, pois diante dela não sabemos qual o comando emitido pelo legislador: Qual é a conduta prescritiva? Qual a circunstância fática que a enseja? A resposta a tais perguntas só aparecerá quando saturarmos os campos significativos da estrutura “ $H \rightarrow C$ ” – se ocorrer o fato “H”, então deve ser a relação intersubjetiva “C”.³⁷

Assim, toda norma jurídica possui a estrutura condicional “D ($H \rightarrow C$)” – “se ocorrer o fato x, então deve ser a relação intersubjetiva y”, em que “H” é a variável que representa a previsão de uma determinada situação de possível ocorrência no mundo fenomênico; “C” é a variável que representa a consequência, ou melhor, a relação jurídica que nascerá no momento em que se verificar a ocorrência da situação prevista em “H”, modalizada em obrigatório, permitido e proibido, ligados por um vínculo implicacional “ \rightarrow ” deôntico (D), representativo do ato de autoridade que a constitui.

Tomando um fato social como ponto de partida, pode-se afirmar que: dado um determinado fato social “F1”, correspondente a uma situação social, prevista na hipótese “H1” da norma “N1”, deve ser (conectivo lógico de implicação: “ \rightarrow ”) o nascimento de uma relação jurídica “R1”, entre dois ou mais sujeitos de direito, correspondente a uma consequência jurídica, em face do acontecimento da situação prevista pela consequente: “C1”.

Essa fórmula lógica nada mais é do que a realidade do fenômeno normativo. Ela dá a precisa noção de que, quando a hipótese (H) se verifica, deve ser a ocorrência da consequência (C). O “deve ser” é o conectivo interproposicional, que une os dois locais sintáticos da norma jurídica: hipótese e consequência; define a estrutura sintática presente nas normas jurídicas, de forma que toda norma jurídica, qualquer que seja a sua natureza, sempre será composta por um antecedente e por um consequente.³⁸

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.264.

³⁸ VILANOVA, Lourival, op. cit., 2005, p. 87.

O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura sintática e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências. Pode combinar uma só hipótese para uma só consequência, ou várias hipóteses, ou uma só hipótese para várias consequências, mas não pode arbitrariamente construir uma outra estrutura além dessas possíveis estruturas. Simbolizando por H e C, tem-se: a) H implica C; b) H', H'' e H''', implica C; c) H', H'' e H''', implica C', C'', C'''; d) H implica C', C'', C''''. Com essas possíveis estruturas formais, o legislador preenche o conteúdo social e valorativo.

Porém, a norma jurídica só se figura como tal quando as variáveis da fórmula “H” e “C” estiverem preenchidas por conteúdos significativos, construídos a partir dos textos do direito positivo. Antes de ser uma estrutura hipotético-condicional, a norma é uma significação, construída com base no suporte físico, produzido pelo legislador (Constituição Federal, leis, decretos, instruções normativas etc.). Essa condição é que lhe atribui o qualificativo de jurídica. Se o intérprete toma como suporte físico um texto doutrinário, poderá até construir uma norma, mas tal norma não será qualificada como jurídica, pois tomou por base algo fora do campo de especulação do direito positivo.

A hipótese é uma proposição descritiva, que incide sobre a realidade social, porém não coincide com essa realidade. O consequente, por outro lado, funciona como prescrição de condutas e oferece notas para identificar os elementos que compõem a relação jurídica. Com esse raciocínio, percebe-se que os elementos sintáticos da norma têm a característica de selecionar propriedades: o antecedente, com a função de descrever quais as circunstâncias do mundo real que, uma vez verificados (ocorridos), ganharão contornos de juridicidade; e o consequente, com a função de prescrever os efeitos jurídicos que devem desencadear quando da constituição das relações jurídicas.

O antecedente da norma seleciona algumas propriedades do mundo real, atribuindo-lhes caráter jurídico. A norma incide sobre a realidade no momento em que escolhe situações possíveis do mundo real e autoriza a incidência sobre elas, a fim de gerar relações jurídicas intersubjetivas, prescritas pelo consequente.

Sobre a hipótese, é importante mencionar que o legislador, ao selecionar as

propriedades, deve fazê-lo de maneira tal que se digne a prescrever apenas eventos e situações sociais que estejam no campo da possibilidade. A possibilidade basta. Somente uma conduta possível é capaz de ser jurisdicizada pelo Direito, ou seja, pode ser modalizada como permitida, proibida ou obrigada.³⁹

Sendo assim, a hipótese só pode descrever os fatos que possam ocorrer no mundo fenomênico. Também não há como se pretender regular deonticamente situações impossíveis. Se é impossível que o homem viaje através do tempo, é totalmente inócua e vazia de sentido uma norma que pretenda obrigar, proibir ou permitir essa conduta. A norma jamais terá a sua incidência verificada, pois o fato nunca se consumará.

2.2.1 Uniformidade sintática e heterogeneidade semântica das normas jurídicas

Como afirmado anteriormente, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação. Sem a construção dessa estrutura condicional, não haverá mensagem normativa completa, tampouco será possível falar em norma jurídica em sentido estrito. Necessariamente, toda norma jurídica que compõe o sistema de direito positivo deve possuir essa estrutura bimembre, isto é, uma hipótese ligada a um conseqüente, por meio de uma relação de implicação, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível.⁴⁰ O direito é sintaticamente homogêneo porque sua estrutura lógica é invariável.

Segundo Paulo de Barros carvalho:

Nenhuma diferença há entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que operamos com a premissa da homogeneidade lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato "F" que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S'R S") entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deonticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P).⁴¹

Por outro lado, apesar de as normas jurídicas possuírem a mesma estrutura formal, elas são diferentes umas das outras em decorrência dos conteúdos de

³⁹ Conforme tratado, toda relação jurídica é caracterizada pelo conteúdo deontico. Ela pode ser modalizada como permissiva, obrigatória ou proibitiva. Não existe uma quarta hipótese.

⁴⁰ O princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas só tem aplicabilidade se se considerar o direito positivo enquanto conjunto de normas em sentido estrito.

⁴¹ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.11.

significação em que são preenchidas as unidades normativas, albergando os múltiplos setores da vida social; ou seja, o conteúdo das normas jurídicas é variável, sendo configurado o direito positivo como um sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo.

Toda norma jurídica apresenta-se sob a mesma forma “D(H→C)”. O que diferencia uma norma jurídica da outra é o conteúdo que preenche essa fórmula. As significações que compõem a posição sintática de hipótese e consequente das normas jurídicas se modificam de acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos.

Tratando da heterogeneidade das normas jurídicas, Paulo de Barros Carvalho prescreve que:

É na instância semântica que as diferenças se estabelecem. Procurando cobrir todo o campo possível das condutas em interferência intersubjetiva, o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos, modalizando-os com os operadores “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. É precisamente neste espaço que as normas jurídicas adquirem aquela heterogeneidade semântica que mencionamos, sendo admissível, então, falar-se em normas constitucionais, administrativas, civis, comerciais, processuais e normas de direito tributário.⁴²

Cabe frisar que apenas as estruturas que compõem o direito positivo são lógicas (normas jurídicas), pois, além da observância da estrutura das normas jurídicas, é preciso preenchê-las com as significações extraídas dos textos de direito positivo, com a finalidade de o Direito alcançar seu objetivo maior: regular as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade. Somente através dessas estruturas lógicas, e com o devido preenchimento do conteúdo das proposições normativas, o Direito alcança a sua finalidade.

2.2.2 Normas gerais e abstratas, individuais e concretas e processo de positivação do Direito

Toda norma jurídica é composta de uma hipótese e um consequente, em decorrência do princípio da homogeneidade sintática que alberga todo o sistema jurídico, porém o referido princípio convive com o da heterogeneidade semântica.

⁴² Ibid., p.109.

Em razão disso, não obstante as normas jurídicas se organizarem sob a mesma estrutura formal, elas apresentam diferentes conteúdos, tornando possível classificá-las com base em diferentes critérios.

Ao se considerar o tipo de fato previsto no antecedente da norma e o tipo de relação jurídica que prescreve, é possível classificá-las em normas gerais e abstratas, ou em individuais e concretas.

Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, norma geral é “[...] aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou a grupo específico de pessoas”. Contudo, a respeito do fato, o mesmo autor ensina que “a tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo”.⁴³

A norma geral e abstrata traz no seu antecedente a descrição hipotética de um fato, contido na lei, de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos no momento de sua ocorrência. Tem a função de anunciar os critérios (material, espacial e temporal) para o reconhecimento de um fato ocorrido na vida social, com o intuito de irradiar os seus efeitos jurídicos.

Em relação ao conseqüente da norma geral e abstrata, ele irá tratar dos efeitos jurídicos gerados por conta da realização do fato previsto na hipótese, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres correlatos, delineando a previsão de uma relação jurídica (dado a ocorrência de um fato “A”, deve ser a instauração da relação jurídica entre “B” e “C”). Tem, ainda, a função de fornecer os critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, informando quem são os sujeitos da relação, o seu objeto e o momento em que deve se dar o seu cumprimento.

Assinale-se que o descritor (hipótese) das normas gerais e abstratas não traz a descrição de um acontecimento especificamente determinado, mas alude a uma classe de eventos, na qual se encaixam infinitas ocorrências concretas. Da mesma forma, o conseqüente não traz a prescrição de uma relação intersubjetiva especificadamente determinada e individualizada, alude a uma classe de vínculos intersubjetivos, na qual se encaixam infinitas relações entre sujeitos de direito.

Existirá, assim, para a construção dos conceitos conotativos das normas gerais e abstratas, no antecedente: (a) um critério material (delineador do comportamento); (b) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (c)

⁴³ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.35.

um critério espacial (identificador do espaço da ação); e, no conseqüente: (d) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (e) um critério prestacional (qualificador do objeto da prestação).⁴⁴ Apenas com a conjugação desses dados indicativos pode-se compreender a mensagem legislada na sua plenitude e cumprir a conduta esperada pelo Direito.

Satisfeito o requisito de pertencibilidade aos critérios da hipótese e do conseqüente das normas gerais e abstratas, são produzidas as normas individuais e concretas. A norma individual e concreta documenta a incidência da norma. Prescreve, no seu antecedente, um fato concreto ocorrido em um determinado momento de espaço e tempo, e no seu conseqüente uma relação jurídica com sujeitos e objetos delimitados.

Segundo Kelsen,⁴⁵ a aplicação do Direito ocorre simultaneamente à sua criação. Logo, toda criação de norma jurídica, seja ela individual e concreta seja geral e abstrata, é sempre fruto de aplicação de norma superior. As normas introduzidas por meio de lei complementar são fruto da aplicação das normas constitucionais que disciplinam a matéria. O mesmo se dá com as normas individuais e concretas e com as gerais e abstratas; no entanto, as primeiras são fruto da aplicação das segundas.

O processo de positivação do Direito é o fenômeno em que se aplica o Direito ao caso concreto. Aplicar o Direito é o ato pelo qual o jurista abstrai a amplitude do dispositivo legal, fazendo-a incidir num caso específico, obtendo a norma individual e concreta, caracterizando o processo de positivação do Direito.

Assim, construída a norma jurídica geral e abstrata pela interpretação dos enunciados do direito positivo, e constatada a ocorrência no mundo concreto, daquele fato previsto no antecedente normativo (hipótese), através da linguagem das provas jurídicas dá-se a incidência. Entretanto, é mister a presença do homem para realizar a incidência da norma ao caso concreto, fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. A norma não incide por força própria, ela é incidida.⁴⁶

No processo de positivação do Direito, existirá sempre a presença do ser humano sacando de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou

⁴⁴ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.361.

⁴⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p.260.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.11.

individuais e concretas, para disciplinar juridicamente os comportamentos intersubjetivos.

Em seguida, ressalta-se a importância do ser humano na movimentação das estruturas do direito positivo ao afirmar que:

Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, que dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo o seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positividade normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo.⁴⁷

A norma não incide “automática e infalivelmente”, dependendo sempre do homem para verificar a ocorrência, no mundo dos fenômenos, da descrição prevista na hipótese normativa, a fim de que se possa realizar o processo de subsunção do fato à norma e instaurar a relação jurídica que une dois ou mais sujeitos de direito.

2.3 Norma jurídica tributária: regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias

Como se tem afirmado no decorrer deste trabalho, a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação. Sem a construção dessa estrutura condicional (H→C), não haverá mensagem normativa completa; tampouco será possível falar em norma jurídica em sentido estrito. Necessariamente, toda a norma jurídica que compõe o sistema de direito positivo deve possuir essa estrutura bimembre; isto é, uma hipótese ligada a um conseqüente por meio de uma relação de implicação, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível. Dessa forma, a norma instituidora das Contribuições Previdenciárias não foge dessa estrutura hipotético-condicional.

⁴⁷ Ibid., 2009, p.11-12.

Por sua vez, a regra matriz de incidência tributária⁴⁸ é uma norma jurídica geral e abstrata, instituidora de tributos; traz em seu bojo os critérios necessários para identificar a hipótese de incidência tributária e o conseqüente traz critérios que caracterizam os elementos da relação jurídica tributária. O seu conjunto de critérios deve ser preenchido pelas significações obtidas pelo intérprete a partir da leitura dos textos de direito positivo, a fim de se chegar à completude da conduta exigida pelo direito.

Enquanto norma jurídica, a regra matriz de incidência tributária é composta por dois elementos: (a) um antecedente, que prevê as características de um evento social de possível ocorrência no mundo fenomênico, capaz de dar ensejo a uma relação jurídica tributária; e (b) um conseqüente, que nada mais é do que a previsão abstrata da relação jurídica que poderá se formar entre dois ou mais sujeitos de direito (S' R S''), assim que verificado o fato descrito na hipótese.

Paulo de Barros Carvalho assinala que:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele que alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).⁴⁹

Ao aprofundar o estudo da regra matriz de incidência tributária, pode-se conceber a existência de determinados critérios que fazem parte de sua estrutura. Os denominados critérios (ou aspectos)⁵⁰ da regra matriz de incidência tributária são: (a) material, (b) temporal e (c) espacial, que compõem o antecedente da norma jurídica tributária; e (d) pessoal e (e) quantitativo, componentes que informam os elementos da eventual relação jurídica a ser instaurada quando da verificação da ocorrência do fato previsto no antecedente da norma padrão de incidência.

Esses critérios são formados por um conjunto de propriedades denotativas, e o seu estudo mostra-se relevante na medida em que estabelece as notas que o legislador deve propor para que seja definido o fato jurídico tributário, bem como as

⁴⁸ Na expressão “regra matriz de incidência tributária” utiliza-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque se trata de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos de direito positivo. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica; isto é, modelo para construção de normas, marcando o núcleo da atividade tributária. E de “incidência tributária” porque se referem a normas produzidas para instituírem tributos.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.260.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.76.

notas definidoras dos elementos da relação jurídica tributária. A identificação das notas relacionadas aos critérios da norma jurídica tributária deve estar em sintonia com o prescrito pela norma que outorga competência tributária.

A seguir, analisar-se-á cada critério que compõe a regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias.

2.3.1 Antecedente da regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias

A hipótese (descriptor) é a descrição hipotética de um fato, contido nos textos de lei, de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos, no momento de sua ocorrência no mundo fenomênico. Sua função é delimitar um fato que, se verificado, ensejará efeitos jurídicos, estabelecendo as características que determinados acontecimentos devem possuir para serem considerados fatos jurídicos. Assim, o legislador fixa as características que um evento deve possuir para ser considerado fato jurídico, promovendo um recorte na multiplicidade contínua da realidade social, elegendo apenas algumas das propriedades do evento para identificação de situações capazes de promover os devidos efeitos.

[...] qualificando normativamente sucessos do mundo real-social , como todos os demais conceitos, é seletor de propriedades, operando como redutor das complexidades dos acontecimentos recolhidos valorativamente. Todos os conceitos, antes de mais nada, são contraconceitos, assim como cada fato será um contrafato e cada significação uma contrassignificação. Apresentam-se como seletores de propriedade, e os antecedentes normativos, conceitos jurídicos que são, elegem aspectos determinados, promovendo cortes no fato bruto tomado como ponto de referência para as consequências normativas. E essa seletividade tem caráter eminentemente axiológico.⁵¹

Ao determinar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídico-tributária, o legislador estipula as propriedades importantes para se apreender o fato, podendo-se extrair dessas propriedades critérios que têm o condão de identificar a situação que ocasionará a incidência tributária, traçando aspectos inerentes à conduta das pessoas (ações humanas), assinaladas por características de espaço e de tempo, e, por este motivo, encontram-se, no antecedente da regra matriz de incidência tributária, os critérios material, temporal e espacial.

⁵¹ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2009, p.26.

O critério material é o mais importante da regra matriz de incidência. Sua função é descrever uma ação que, uma vez verificada, torna-se fato passível de instaurar uma relação jurídica tributária. É, invariavelmente, formado por um verbo pessoal, carecedor de predicado, assim como pela própria predicação.⁵²

[...] a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando o seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de complemento.

Ao prosseguir com a descrição da conduta que deve ser exposta como matéria-prima para a incidência tributária, o antecedente da regra matriz deverá situar as propriedades de tempo e de espaço que estão intimamente ligadas à conduta humana.

O critério temporal traz as notas de tempo, ou seja, mostra em que momento a ação (critério material) deve acontecer para que haja a incidência tributária. É, pois, o momento em que surge o laço relacional entre os sujeitos do direito. É o instante em que se tem a efetiva incidência jurídica para a regulação das condutas intersubjetivas.

O critério espacial mostra em que coordenada de espaço a ação prevista no critério material deve acontecer, para que haja a incidência do tributo. A legislação tributária brasileira tem demonstrado que existem três diferentes tipos de enumeração das coordenadas de espaço intrínsecas à conduta humana que se deseja jurisdicizar. O primeiro descreve as coordenadas de um determinado e exclusivo local para a ocorrência da conduta humana; outra diretriz demonstra que o critério material ordena-se por uma dada região ou intervalo territorial previamente delimitado; e o terceiro tipo reflete uma coincidência com a eficácia territorial da norma jurídica.

Estes são, portanto, os três critérios que descrevem as notas trazidas pelo antecedente da norma jurídica tributária, a fim de determinar a conduta humana a ser jurisdicizada. Assim, verificada a ocorrência da conduta humana prevista pela norma em um determinado espaço e num determinado lapso temporal, também previstos nessa norma, instaura-se uma relação jurídica tributária, cujas

⁵² CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.287.

propriedades são encontradas no bojo do conseqüente normativo da regra matriz de incidência tributária.

Estas notas que compõem a estrutura formal do antecedente da norma precisam identificar situações que sejam materialmente possíveis de sofrer a incidência tributária. A seguir, serão traçados os critérios encontrados na hipótese de incidência da regra matriz das contribuições previdenciárias.

2.3.1.1 Critério material

Por ser o critério material o núcleo central da hipótese de incidência, a sua parte fundamental, dúvidas não podem pairar quanto ao seu exame. Portanto, observemos Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

Cuidemos, de início, do critério material. Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal). Por abstração, desliguemos aquele proceder dos seus condicionantes espaço-temporais, a fim de analisá-lo de modo particular, nos seus traços de essência. Sobre o assunto, aliás, é curioso anotar que os autores deparam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material da hipótese de incidência. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária.⁵³

Assim devemos extrair o critério material das contribuições previdenciárias no art. 195, I, “a” da Constituição da República, ao descrever no seu inteiro teor como “as contribuições previdenciárias incidirão 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”.

Por conseguinte, o critério material da hipótese de incidência da chamada contribuição sobre a folha de salários é pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço, permitindo, assim, a identificação de um verbo (pagar ou creditar) e seu complemento (salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço). Este é o cerne da hipótese ou antecedente. É o núcleo central do conceito do fato apto a dar nascimento à obrigação tributária referente à contribuição previdenciária.

⁵³ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.179.

Não nos podemos esquecer de que, com a Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011, iniciou-se a migração da contribuição previdenciária da folha de salários para a receita bruta ajustada (faturamento), abrangendo, inicialmente apenas algumas atividades econômicas e os segmentos de vestuário e calçadista.

Posteriormente, novas alterações legislativas ampliaram o rol das empresas abrangidas, sendo que, com a Medida Provisória 601/2012, tal obrigatoriedade foi estendida para diversos ramos varejistas, os quais passam a contribuir, a partir de 01.04.2013 para a Previdência Social na razão de 1% do seu faturamento ajustado.

Esse novo critério material das Contribuições Previdenciárias será trabalhado posteriormente em nosso trabalho.

2.3.1.2 Critério espacial

O critério espacial da regra matriz de incidência da Contribuição Previdenciária coincide com os limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la – a União Federal.

Portanto, nos moldes da alínea “a” do inc. I do art. 195 da Constituição Federal, a contribuição paga sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, dentro do território nacional, estará sujeito à incidência da contribuição previdenciária.

2.3.1.3 Critério temporal

É o marco temporal estabelecido pelo legislador para se identificar, com exatidão, o momento da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico; ou seja, ele fixa o exato momento em que o Direito considera realizado o fato a ser promovido à categoria de jurídico.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁴ destaca duas funções do critério temporal: “(i) uma direta, que é identificar, com exatidão, o preciso momento em que acontece o evento relevante para o direito; (ii) outra indireta, que é, a partir da identificação do momento de ocorrência do evento, determinar as regras vigentes a serem aplicadas.”

Por seguinte o critério temporal deve ser compreendido como o grupo de

⁵⁴ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.384.

indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto. O pagamento de certa prestação pecuniária, permite, desta feita, identificar o exato momento da ocorrência do fato imponible ou fato jurídico tributário. A partir do instante em que ocorre, nasce a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, a obrigação tributária.

Neste caso em comento, ocorrendo o *fato imponible* - pagamento ou creditamento -, nasce a obrigação de recolher a contribuição previdenciária.

Sendo o critério material formado pelos verbos “pagar” ou “creditar”, o critério temporal deve, necessariamente, ser fixado como o instante do pagamento ou creditamento do débito trabalhista ao credor; neste exato momento, ocorre o *fato imponible*, dando nascimento à obrigação previdenciária.

2.3.2 Conseqüente da regra matriz de incidência tributária das Contribuições Previdenciárias

Se no antecedente da regra matriz há a descrição da conduta humana, assinalada por características de espaço e de tempo, tida como ocorrência necessária para o desencadeamento dos efeitos jurídicos, no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, encontram-se as propriedades que caracterizam a relação jurídica tributária que se instaura quando da verificação no mundo dos fenômenos da situação fática, descrita no seu antecedente.

Os enunciados do conseqüente da norma padrão de incidência das Contribuições Previdenciárias prescrevem um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma prestação (S' R S''), identificando os elementos que devem compor a relação jurídica tributária, os quais: sujeitos ativo e passivo e objeto da prestação. Por isso, identifica-se no conseqüente da regra matriz de incidência tributária o critério pessoal e o critério quantitativo.

Os critérios pessoal e quantitativo são os definidores das notas que conformam o conseqüente da norma jurídica tributária. Uma relação jurídica completa é composta por dois ou mais sujeitos de direito, em situações opostas, e

um objeto. São esses critérios que definirão os elementos necessários para a formação da relação.⁵⁵

Se na hipótese, funcionando como descritor, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como prescritor, nos dá, também, critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber que é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

O critério pessoal define as notas necessárias que permitem identificar, com exatidão, o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária assim que ocorrer a incidência da regra matriz.

O critério quantitativo permite definir o objeto da prestação na relação jurídica tributária, isto é, a exata quantia devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, ou seja, a base de cálculo conjugado com a alíquota. Ao mesmo tempo, também tem a função de confirmar, infirmar ou afirmar a materialidade da hipótese de incidência do tributo a que se refere, sendo tão importante quanto o critério material para definição da incidência tributária, pois é a mensuração econômica do próprio critério material.

A base de cálculo possui 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.⁵⁶

Ao identificar as notas que conformam os critérios pessoal e quantitativo, tem-se definida a descrição abstrata da relação jurídica tributária que nascerá no momento da incidência da regra matriz tributária.

2.3.2.1 Critério pessoal

Leciona Aurora Tomazini de Carvalho que:

O único meio de que dispõe o sistema para prescrever condutas é estabelecendo relações entre sujeitos em torno de um objeto, as informações pessoais contidas no conseqüente são imprescindíveis. Pensemos em qualquer comportamento que o direito regule imediatamente e nos vem a pergunta: Quem dever realizá-lo? Em

⁵⁵ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p.314.

⁵⁶ Ibid., 2008, p. 361.

favor de quem? A função do critério pessoal na regra matriz de incidência é, justamente, de apontar quem são os sujeitos do vínculo.⁵⁷

O sujeito a quem o Direito confere a possibilidade de exigir o cumprimento da conduta prescrita na regra matriz de incidência tributária figura no polo ativo da relação jurídica. Nas Contribuições Previdenciárias, o sujeito ativo é a União Federal, coincidente com a pessoa jurídica competente para instituir o tributo.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária das Contribuições Previdenciárias é a pessoa jurídica que realizar o pagamento da folha de salário.

2.3.2.2 Critério quantitativo

a) Base de cálculo

A base de cálculo de qualquer tributo deve ser estabelecida mediante a extração do signo presuntivo de riqueza que, necessariamente, deverá existir no critério material da regra matriz de incidência tributária.⁵⁸ Nas palavras de Becker:

A circunstância de o legislador ter escolhido para a composição da hipótese de incidência um fato jurídico, em razão do fato econômico do qual aquele fato jurídico é causa, signo ou efeito – observa Luigi Vittorio Berliri – não justifica que o intérprete substitua o fato jurídico pelo fato econômico correspondente, para efeito de considerar realizada a hipótese de incidência.

Os fatos praticados pelos contribuintes devem guardar correspondência com alguma valoração econômica. O signo de riqueza atribuído deve ser captado pelo legislador quando da definição do critério material da regra matriz de incidência tributária.

O texto constitucional estabelece os limites objetivos para a definição da base de cálculo dos tributos, que, em geral, resultam da aplicação da norma de competência ao ser tratado em capítulos posteriores. No caso das Contribuições Previdenciárias, estes decorrem do art. 195, I, “a”, da Constituição, na redação da Emenda nº 20/98, segundo o qual a contribuição deve incidir sobre a “folha de salário”:

⁵⁷ CARVALHO, Aurora, op. cit., 2009, p.388.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p.506.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Portanto, a Constituição possibilitou ao legislador federal eleger, como base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, o valor quantitativo total da folha de salário.

b) Alíquota

Aplicada à base de cálculo, a alíquota fixa o *quantum debeatur* da prestação tributária.

O legislador Federal disponibilizou os incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/1991 para eleger as alíquotas das Contribuições Previdenciárias, quais sejam:

a) 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.

b) vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Portanto, a alíquota aplicada nas Contribuições Previdenciárias sobre a folha de salário é de 20%.

3 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

3.1 Conceito de tributo

O conceito de tributo é de extrema importância para se entender o sistema tributário nacional, e, como consequência, às espécies tributárias que o compõem, pois é ao redor desse conceito que se estrutura todo o sistema tributário. Por isso, nos dizeres de Paulo Ayres Barreto, “conhecê-lo é o ponto de partida necessário para, de um lado, apartar o que a esse sistema não pertence e, de outro, compreender as unidades normativas a que ele se subsumem”.⁵⁹

Da forma como foi estruturada a Constituição Federal de 1988, trazendo em seu bojo as matrizes do Sistema Tributário Nacional, há de convir acerca de um conceito constitucional de tributo. É o que reza Horvath ao afirmar que “no Brasil, o direito tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretender definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior”.⁶⁰

Eurico Diniz Santi, lastreado nas lições de Stephen Ullman, constata que

[...] o vocábulo tributo tem tantas acepções quantas sejam as suas diversas realizações contextuais. Tal indeterminação decorre de dois fatores: um deles deve-se ao caráter abstrato-conceitual do termo que não apresenta em sua denotação um objeto sensível; outro, ao fato de o termo tributo apresentar sentido básico vago.⁶¹

Paulo de Barros Carvalho⁶² ensina que a palavra tributo é empregada pelo legislador, pela doutrina e pela jurisprudência com sentidos diversos, desvendando seis acepções possíveis: (a) quantia em dinheiro; (b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (d) relação jurídica tributária; (e) norma jurídica tributária; (f) norma, fato e relação

⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p.38.

⁶⁰ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009. p.9.

⁶¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Compensação e restituição de tributos**. Repertório de Jurisprudência IOB, 1. quinz. fev. 1996. p. 61-68.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.19.

jurídica.⁶³

Em várias passagens, a Constituição faz alusão ao vocábulo tributo, confirmando a incorporação do conceito de tributo delineado no art. 3º do Código Tributário Nacional. De acordo com o texto constitucional, o vocábulo tributo é utilizado na acepção de obrigação pecuniária prevista em lei, não oriunda de ato ilícito, cujo sujeito passivo da obrigação tem o dever (obrigação) de levar certa quantia em dinheiro ao sujeito ativo, que pode ser pessoa pública ou não, conforme as determinações constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam as relações jurídicas entre fisco e contribuinte.

Com base no ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, sempre que algum indivíduo tiver que pagar dinheiro ao Estado:

[...] deverá inicialmente verificar se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) tributo; d) indenização por dano. Nesses quatro casos pode alguém ser devedor de dinheiro ao Estado (ou, excepcionalmente, a outra pessoa, em geral pública, designada pela lei e por esta colocada na situação de sujeito ativo da prestação). O fulcro do critério do *discrimen* está primeiramente no modo do nascimento da obrigação. Se trata-se de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguel, compra e venda, etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais. [...] Será tributo, pois, a obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos, em princípio. Estes fatos ilícitos podem ser geradores de multa ou de obrigação de indenizar. A multa se caracteriza por constituir-se em sanção aflagrante, de um preceito que impõe um comportamento determinado. A indenização é mera reparação patrimonial de composição do dano. Em outras palavras: tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo.⁶⁴

Quando se examina a norma jurídica que trata das contribuições previdenciárias, percebe-se que se está diante da mesma situação, pois não se trata de sanção, indenização e muito menos obrigação convencional, mas sim de um pagamento compulsório, que independe da vontade do obrigado, e lícito, encaixando-se perfeitamente no conceito de tributo encampado pela Constituição, determinando o caráter tributário das exações em apreço.

⁶³ Nas acepções “a”, “b”, “c” e “d”, o foco é a relação jurídica tributária. Nas “e” e “f” o foco ocorre tanto em relação ao antecedente como ao consequente da norma tributária.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo, op. cit., 2008, p. 36-37.

3.2 Considerações sobre o ato de classificar

De acordo com o dicionário Houaiss, classificar é “distribuir em classes e nos respectivos grupos, de acordo com um sistema ou método de classificação”.⁶⁵ O ato de classificar é uma operação lógica, que consiste em estabelecer um determinado critério, observar as semelhanças entre os objetos, dividindo-os em grupos.⁶⁶

Nessa esteira de pensamento leciona Horvath, ao afirmar que:

Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes.⁶⁷

Com efeito, ao exercitar-se a atividade de classificação, poder-se-ão utilizar tantos critérios quantos sejam necessários, possibilitando agrupar um determinado dado, fato, coisa, pessoa em tantas classes quantos critérios definientes se façam necessários para agrupá-los. Isso ocorre porque as classificações são construídas pelo homem, segundo os critérios por ele elencados, por isso seu poder de escolha.

Entretanto, o sucesso das classificações não depende apenas do ajuste ao processo de divisão fixado pelo intérprete, mas, sobretudo, de uma definição adequada da extensão das classes que a compõem, pois, ao se definir o critério que demarcará o campo de abrangência da classe, delimita-se seu âmbito de abrangência.

Ensina Paulo Ayres Barreto que “uma proposta classificatória que não tome em consideração as características e peculiaridades do direito positivo não resistirá à submissão aos critérios de verdade/falsidade próprios da Lógica Alética”.⁶⁸

Deste modo, para que se possa empregar uma classificação jurídica das espécies tributárias, necessariamente os critérios de repartição serão escolhidos dentre aqueles prescritos pelo direito positivo para distinguir os vários regimes jurídicos atribuídos a cada espécie.⁶⁹

⁶⁵ HOUAISS, Antônio. **Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Versão 2.0a. São Paulo: Objetiva, 2007.

⁶⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2002, p. 61.

⁶⁷ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 11.

⁶⁸ BARRETO, Paulo Ayres, **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 50-51.

⁶⁹ As classificações são elaboradas pelo homem com a finalidade de organizar e compreender o mundo circundante, consoante seus interesses e necessidades. Por isso, não é pretensão esgotar o

Afirma Geraldo Ataliba⁷⁰ que:

O ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras administrativas etc., que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento, se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma ingerência exercem sobre os processos exegéticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (*jus positium*).

O próprio texto constitucional – ressalta o autor –

[...] adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional, estão princípios e regras diferentes e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies tributárias.⁷¹

Por isso, entende-se que os critérios a serem buscados pelo operador do Direito, ao classificar as espécies tributárias, encontram-se na Constituição Federal, pois é através de seus preceitos que são encontrados os critérios que possibilitam identificar a natureza e o regime jurídico das espécies tributárias.

3.3 Doutrina e classificação dos tributos

Grandes são os debates doutrinários sobre a classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.

Tal situação se dá pelo fato de o jurista poder adotar quantos critérios achar relevantes para classificar as espécies tributárias, dependendo única e exclusivamente de sua vontade. Vejam-se abaixo as classificações mais adotadas pela doutrina para que, posteriormente, posicione-se sobre o assunto.

3.3.1 Classificação dos tributos em três espécies (classificação intranormativa das espécies tributárias)

O art. 4º do Código Tributário Nacional dispõe que a natureza jurídica do

tema acerca da classificação das espécies tributárias, mas apenas utilizar a classificação que se entende ser mais adequada às pretensões do presente trabalho.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.123.

⁷¹ ATALIBA, op. cit., 2005. p.124.

tributo é fornecida pelo fato gerador e base de cálculo da respectiva obrigação.

Escorados no Código Tributário Nacional, tributaristas renomados doutrinadores⁷² elaboraram a classificação das espécies tributárias, levando em consideração a vinculação da materialidade do antecedente normativo à necessidade ou não de uma atuação estatal como único critério a ser adotado para se distinguir os tributos.

Os precursores da chamada corrente tricotômica entendem que os impostos caracterizam-se por possuírem, como hipótese de incidência da regra matriz, um comportamento do contribuinte denotativo de um signo presuntivo de riqueza, não exigindo o exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte para sua instituição. Já o traço individualizador das taxas residiria no fato de nelas exigir-se o exercício de uma atividade estatal diretamente e imediatamente referida ao contribuinte (prestação de serviço público específico e divisível ou exercício de poder de polícia). Por sua vez, as contribuições de melhoria teriam como hipótese de incidência uma atividade estatal indireta e mediadamente referida ao contribuinte (obra pública da qual decorresse uma valorização imobiliária).⁷³

Os defensores dessa corrente entendem que a destinação das receitas arrecadadas é admitida como dado meramente acidental. Segundo o art. 4º, II, do Código Tributário Nacional,⁷⁴ ao lado da denominação, a destinação do produto de arrecadação e a previsibilidade de restituição ao contribuinte dos valores pagos a título de tributo são simples atributo, e não característica de uma espécie tributária. Não que o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria não tenham destinação, mas é que esse aspecto não é determinante para fins de suas identificações como espécies tributárias, classificando as contribuições e os empréstimos compulsórios ou como impostos com destinação específica ou taxas ou contribuições de melhoria.

3.3.1.1 Inconvenientes da classificação intranormativa

O cenário constitucional brasileiro não mais se coaduna com o

⁷² CARVALHO, Paulo, op. cit., 2001, p.402.

⁷³ O elemento apto a distinguir as duas subespécies de tributo – taxas e contribuições – é denominado de referibilidade. Quando a atuação estatal se referir diretamente ao contribuinte, como no exercício do poder de polícia ou na prestação de um serviço público, poderá ser instituída uma taxa. Quando depender de um fator intermediário – obra pública que cause valorização imobiliária do bem imóvel – estar-se-á diante de uma contribuição de melhoria.

⁷⁴ “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la [...] II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

posicionamento doutrinário supramencionado. O critério da hipótese de incidência/base de cálculo era suficiente e adequado quando só existiam três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria). Uma vez que a materialidade dos fatos geradores dos impostos sempre esteve descrita no texto constitucional, possibilitando sua distinção com as duas espécies tributárias (taxas e contribuição de melhoria).

Por conseguinte, com a previsão constitucional dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, sem a correspondente descrição da materialidade de seus fatos geradores, o critério de distinção das espécies tributárias pela conjugação da hipótese de incidência/base de cálculo não consegue responder à nova realidade constitucional. Essas exações são instituídas com finalidades específicas, sujeitando-se a regras também específicas, que não se amoldam perfeitamente às três categorias propostas acima.⁷⁵

Ora, se a destinação do produto de arrecadação de um tributo e a possibilidade, ou não, de sua restituição ao contribuinte está contida no texto constitucional, não como um mero pressuposto a ser seguido pelo legislador infraconstitucional, mas como uma verdadeira imposição constitucional, sendo integrante do regime jurídico da figura tributária na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo da competência tributária, sendo condição de validade da norma instituidora do tributo, entende-se que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são espécies tributárias autônomas.

Por isso, no presente trabalho não será utilizada apenas uma classificação intranormativa das espécies tributárias,⁷⁶ valendo-se de outros critérios para classificar as espécies tributárias em cinco espécies.

⁷⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 105.

⁷⁶ GAMA, Tácio, op. cit., 2009, p. 106, aponta como o inconveniente da classificação intranormativa o fato de os impostos não poderem possuir destinação específica do produto de sua arrecadação (art. 167, IV, da Constituição Federal), pois “[...] ou se entende que as contribuições são impostos que não podem ter destinação específica, ou que não são impostos, por serem instituídas para custear despesa, órgão ou fundo específico. Tendo em vista a unidade do sistema constitucional, não é possível ignorar proposições jurídicas que dispõem sobre a tributação, pelo simples fato de estarem situados no tópico relativo à atividade financeira. Ou bem se admite a unidade do sistema de direito positivo, ou bem ela é completamente negada”.

3.3.2 Classificação dos tributos em cinco espécies (classificação internormativa das espécies tributárias)

A Constituição Federal, através das normas de estrutura,⁷⁷ contidas no seu texto, estipula regras que devem ser seguidas por pessoas políticas de direito público interno, no exercício de suas competências tributárias.

As normas de estrutura estabelecem o procedimento formal a ser observado para a produção das normas de tributação e têm como condição de validade a conformidade do texto de lei à observância de suas orientações; ou seja, a falta de atendimento do legislador infraconstitucional aos critérios estipulados no texto constitucional fulmina a exação por inconstitucionalidade, pois viola frontalmente os dizeres da Constituição Federal.

Se existe previsão no texto constitucional de que as contribuições e os empréstimos compulsórios devam ter a destinação do produto de sua arrecadação afetada a alguma finalidade específica, bem como a previsibilidade de restituição ao contribuinte dos valores pagos a título de empréstimo compulsório, tais determinações devem ser consideradas como critério relevante para a classificação dos tributos.

A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação. Assim, haverá: (a) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (b) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (c) o grupo dos tributos cuja arrecadação é, ou não, restituível ao contribuinte, após um determinado período de tempo.⁷⁸

Da reunião dessas três classificações, é proporcionada a identificação de

⁷⁷ Segundo Carvalho, Paulo, (2009, p. 42) “toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social. Sob esse aspecto, aliás, fica até redundante falar-se em regras de conduta. Mas acontece que numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos. Essas regras, quando satisfeito o direito subjetivo do titular por elas indicando, são terminativas de cadeias de normas. Outras, paralelamente, dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato. No segundo, seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente. Denominemos normas de condutas às primeiras e normas de estrutura às últimas”.

⁷⁸ GAMA, Tácio, op. cit., 2009, p.108-109.

cinco espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.⁷⁹

Cabe frisar que, embora o art. 4º do Código Tributário Nacional estipule, de forma taxativa, que a destinação do produto da arrecadação tributária é irrelevante para a determinação da natureza jurídica do tributo, tal consideração deve ser relevada em razão da hierarquia das leis que orienta o ordenamento jurídico pátrio, uma vez que a Constituição Federal é hierarquicamente superior ao Código Tributário Nacional, pois, conforme sustenta Luciano Amaro,⁸⁰ a “disposição do Código Tributário Nacional não condiciona o trabalho do legislador constituinte, que pode utilizar o critério da destinação para discriminar esta ou aquela espécie tributária”.

3.4 Espécies tributárias segundo classificação internormativa

De acordo com a classificação dos tributos em cinco espécies, a destinação do produto de arrecadação de um tributo e a possibilidade ou não de sua restituição ao contribuinte está contida no texto constitucional, não como um mero pressuposto a ser seguido pelo legislador infraconstitucional, mas sim como uma verdadeira imposição constitucional, sendo integrante do regime jurídico da figura tributária na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo da norma de competência tributária.

Dessa forma, os tributos podem ser classificados em cinco espécies tributárias, quais sejam:

- a) Impostos:** não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; não há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte.

⁷⁹ Alerta Carvalho, P. (2008b, p. 381) que “nada impede e tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas, que dizer, as normas com outras normas, em vínculos de coordenação e de subordinação, o que nos levará a identificar, com boa margem de visibilidade, as contribuições, que não a de melhoria, no seu espectro mais amplo. Trata-se, porém, de outro critério e, portanto, de classificação diversa, igualmente susceptível de ser acolhida. Aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única classificação, a pretexto de torná-la mais abrangente. Tal procedimento fere os cânones da lógica e, por isso mesmo, não deve ser aceito”.

⁸⁰ AMARO, Luciano da Silva. O conceito e a classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, v. 15, n. 55, p. 286, 1991.

- b) Taxas:** há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte.
- c) Contribuição de melhoria:** há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; não há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte.
- d) Empréstimos compulsórios:** não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte.
- e) Contribuições:** não há previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal por parte do Estado, referida ao contribuinte; há exigência constitucional da previsão legal de destinação específica do produto de sua arrecadação; não há exigência constitucional de restituição do tributo arrecadado ao contribuinte.

Por fim, ressaltando-se que a existência de três critérios impõe a existência de três classificações distintas, e não apenas uma, pode-se adotar o quadro sinóptico oferecido por Márcio Severo Marques,⁸¹ para resumir as características das espécies tributárias, conforme Quadro 1, a seguir.⁸²

⁸¹ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 225.

⁸² O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, de Relatoria do Ministro Carlos Mário Veloso, manifestou-se sobre a classificação das espécies tributárias adotando a classificação internormativa das espécies tributárias.

Quadro 1 - Três critérios e três classificações distintas

TRIBUTOS IDENTIFICADOS	1º CRITÉRIO	2º CRITÉRIO	3º CRITÉRIO
		Exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte.	Exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto da arrecadação.
Impostos	Não	Não	Não
Taxas	Sim	Sim	Não
Contribuições de Melhoria	Sim	Não	Não
Contribuições	Não	Sim	Não
Empréstimos Compulsórios	Não	Sim	Sim

Fonte: Márcio Severo Marques (2000).

3.5 Subespécies de contribuições previstas no texto constitucional

A importância dessa abordagem radica-se no fato de se poderem visualizar algumas regras e princípios comuns a todas as contribuições (regime jurídico-constitucional específico), e outras regras e primados inerentes a essa ou àquela subespécie.

O art. 149 da Constituição Federal traz um perfil das subespécies de contribuições existentes no ordenamento jurídico pátrio, veja-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada ao parágrafo pela Emenda Constitucional nº 41, de 19.12.2003).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada ao inciso pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, com efeitos a partir de 45 dias da publicação).

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001).

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001).

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001).

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Artigo acrescentado conforme determinado na Emenda Constitucional nº 39, de 19.12.2002).

Com efeito, discernem-se as subespécies de contribuições a partir das finalidades constitucionalmente prefixadas, que demandarão uma concreta atuação da União em áreas específicas.

Fixado esse pressuposto, entende-se que as contribuições subdividem-se em quatro grandes grupos: (a) sociais; (b) de intervenção no domínio econômico; (c) institucionais de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e (d) contribuição de iluminação pública.

As contribuições sociais foram criadas para promover a execução de atividades estatais direcionadas a assegurar a saúde, a assistência dos desamparados e a previdência social, motivo pelo qual foram criadas as contribuições do art. 195, da Constituição Federal. Igualmente para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento de empresas por meio da contribuição do PIS, assim como para a educação, previu-se a contribuição do salário educação. Logo, as contribuições sociais destinam-se a financiar não só a seguridade social, como também outros setores da sociedade, pois todas elas,

sejam quais forem suas denominações, não de ser destinadas a qualquer uma das finalidades perseguidas pelo Estado e provêm de diversas fontes de custeio. Elas subdividem-se em duas categorias: (a) as genéricas e (b) as destinadas ao financiamento da seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico destinam-se a beneficiar um dado setor econômico que justifique a intervenção do Estado na economia, visando consagrar os princípios insculpidos no art. 170 da Constituição Federal. Logo, em virtude de sua específica finalidade, só pode ocupar o polo passivo das referidas contribuições a pessoa que explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal. Não é, portanto, qualquer setor da atividade econômica passível de ser atingido por essa figura tributária, mas tão somente aqueles envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

As contribuições institucionais de interesse de categoria econômica ou profissional, também chamadas de “contribuições corporativas”, têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais. Nos dizeres de Fabiana Del Padre Tomé,⁸³ sua função básica e fundamental é “fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas ou representar uma categoria profissional, coletiva ou individualmente, na defesa de seus interesses”.

Por fim, a contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que foi acrescida ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 39/02.

3.5.1 Contribuições sociais

Antes da vigência da Constituição Federal, a doutrina mantinha acesso ao debate a respeito de serem, ou não, as denominadas contribuições sociais espécies tributárias.

Os principais argumentos, contrários à natureza tributária das contribuições, eram de que não existia nenhuma previsão constitucional, e de possuírem destinação específica e parafiscal, portanto não deveriam submeter-se ao regime

⁸³ TOMÉ, Fabiana, op. cit., 2002, p. 102.

tributário.

A Constituição de 1988 solucionou definitivamente essa celeuma em torno da natureza tributária das contribuições e da destinação da arrecadação do produto, sendo a União a detentora de competência para sua instituição.

As mencionadas contribuições sociais estão inseridas na Lei Maior, em seu art. 149, *caput*, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional.

Assevera Roque Antonio Carrazza⁸⁴ que “As contribuições sociais, são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil”.

Assinale-se que a tipologia tributária das contribuições sociais está prevista no art. 149, I da Constituição Federal, na qual a regra matriz constitucional dessas contribuições agrega, de modo indissociável, a ideia de destinação. Tal assertiva visa colocar o imperativo do texto constitucional, determinando que os ingressos advindos da arrecadação desses tributos devem ser destinados à viabilização ou custeio de uma determinada atividade de competência federal.

Convém salientar que foram criadas para promover a execução de atividades estatais direcionadas a assegurar a saúde, a assistência aos desamparados e a previdência social, motivo pelo qual foram criadas as contribuições do art. 195, da Constituição Federal. Igualmente, para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento de empresas por meio da contribuição do PIS, assim como para a educação previu-se a contribuição do salário educação. Logo, as contribuições sociais destinam-se a financiar não só a seguridade social, mas também outros setores da sociedade, pois todas elas, sejam quais forem suas denominações, hão de ser destinadas a qualquer uma das finalidades perseguidas pelo Estado e provêm de diversas fontes de custeio.

Subdividem-se em duas categorias: (a) as genéricas e (b) as destinadas ao financiamento da seguridade social. As contribuições genéricas buscam financiar não apenas a seguridade social, mas o conjunto da ordem social em todo o Título VIII da Constituição.⁸⁵ As contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, por outro lado, destinam-se a financiar as ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 494.

⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. **Revista de Direito Tributário**, n. 55. São Paulo: RT. 1991, p. 198.

Constituição Federal), relacionando o constituinte, de forma taxativa, os arquétipos das possíveis regras matrizes de incidência das contribuições da seguridade social.⁸⁶

Como o objeto do presente trabalho é a análise da Não Incidência das Contribuições Previdenciárias, vamos nos deter apenas à análise pormenorizada desta contribuição.

3.5.1.1 Contribuições previdenciárias e a evolução da legislação aplicável

O art. 195 da Constituição Federal traz um perfil das Contribuições Previdenciárias existentes no ordenamento jurídico pátrio, veja-se:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

No entanto, para chegar às classificações das contribuições sociais determinadas e efetivadas na Constituição Federal de 1988, e posteriormente ampliadas pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, muitos caminhos foram percorridos ao longo da história das contribuições no Brasil, especialmente no que tange às contribuições previdenciárias.

Todo o início ocorreu em 1966, como parte integrante da reforma tributária empreendida pelos governos militares; foi criado o FGTS – um fundo unificado de

⁸⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (Inciso com redação determinada na Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998).

reservas, constituído de contas individuais dos trabalhadores. Os recursos do FGTS eram provenientes do recolhimento mensal por parte das empresas do equivalente a 8% das remunerações pagas aos empregados. O BNH, que administrava o fundo, era autorizado a aplicar os saldos acumulados e, em troca, tinha que remunerar as contas individuais com juros e correção monetária.

Posteriormente, o PIS e o Pasep foram criados em 1970, com o intuito de assegurar ao trabalhador o direito a participar da vida e do desenvolvimento das empresas, mas representaram, na prática, um mecanismo de formação de poupança compulsória para o financiamento do processo de industrialização em curso.

O projeto do PIS previa a formação de um fundo de participação, de propriedades dos trabalhadores privados, integrado por depósitos mensais das empresas. As contribuições das empresas eram compostas de duas parcelas distintas: (i) a primeira, comum a todas, era igual à dedução de 5% do imposto de renda devido; e (ii) a segunda parcela representava um ônus adicional, sendo que para as empresas mercantis era formada por alíquota de 0,75% incidente sobre seu faturamento, enquanto as instituições financeiras, seguradoras e prestadoras de serviço contribuía com uma parcela de igual valor da dedução do imposto de renda. Finalmente, as entidades sem fins lucrativos que tinham empregados pagavam 1% sobre a folha de pagamento mensal.

No Pasep, as entidades da administração pública direta contribuía com 2% de suas receitas correntes, depois de contabilizadas as transferências intergovernamentais. As autarquias, empresas públicas e demais órgãos da administração indireta contribuía com 0,8% das receitas orçamentárias e operacionais.

No que refere ao Finsocial, criado em 1982, com o objetivo de apoiar investimentos de caráter social nas áreas de saúde, habitação popular, educação e amparo ao pequeno agricultor. Este fundo era constituído de contribuição recolhida pelas empresas com base, principalmente, no faturamento. Para as empresas mercantis, financeiras e seguradoras, o Finsocial implicava um recolhimento mensal de 0,5% sobre as receitas brutas. Já para as empresas que realizavam exclusivamente venda de serviços, a contribuição era equivalente a 5% do valor do imposto de renda devido.

É importante salientar a semelhança do Finsocial com o PIS-Pasep no que

tange à base de incidência. Além de o universo dos contribuintes ser praticamente o mesmo, a principal base de incidência das duas contribuições era o faturamento das empresas; o que, conforme mencionado, representava um retrocesso referente à modernização do sistema tributário, à medida que reforçava a prática da incidência em cumulativa.

Segundo foi visto, até o final dos 1980, ainda não havia sido introduzido no País o conceito de Seguridade Social. A maior parte das ações se desenvolvia no âmbito da Previdência Social e os benefícios guardavam forte vínculo contributivo. Nesse sistema de proteção social, as contribuições recolhidas dos segurados representavam a principal fonte de financiamento, merecendo destaque as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. De acordo com Beatriz Azeredo:

A importância desta fonte de recursos [as contribuições previdenciárias] pode ser avaliada não apenas por sua dimensão financeira, mas também pelo conjunto de benefícios e serviços que permite. Para se ter uma ideia do volume de recursos movimentados pelo sistema previdenciário, cabe mencionar que a sua arrecadação é cerca de quatro vezes maior que a do FGTS e do PIS-Pasep, corresponde a 51% da receita tributária da União e equivale a aproximadamente 5% do Produto Interno Bruto-PIB.⁸⁷

A utilização da folha de salários como principal fonte de financiamento dos esquemas de proteção social trazia uma dupla implicação. De um lado, as receitas eram vulneráveis aos ciclos econômicos, caindo sensivelmente nos períodos de retração da atividade e não se recuperando na mesma proporção nos períodos de expansão. Por outro lado, e mais grave, o vínculo contributivo fazia com que os direitos sociais básicos deixassem de ser inerentes à condição de cidadão para constituírem privilégios dos empregados registrados no mercado formal de trabalho.

Em outras palavras, a utilização da folha salarial como base de incidência dos principais programas de proteção social, ao vincular o benefício à contribuição, acarretou resultados perversos. Isto porque uma grande parcela da população economicamente ativa não estava integrada ao mercado formal de trabalho. A tal parcela – trabalhadores não registrados, a mão de obra rural, desempregados urbanos etc. – era negada, por exemplo, a concessão de pensão a idosos e assistência médica de urgência.

⁸⁷ AZEREDO, Beatriz. **As contribuições sociais no projeto de constituição**. Brasília: Ipea, nov. 1987a. (Texto para discussão, 124).

A criação do FGTS e do PIS-Pasep – apesar de estar relacionada ao financiamento de programas de proteção ao trabalhador teve forte condicionamento econômico. A instituição do FGTS, ao mesmo tempo, criava um fundo de indenização para o trabalhador em caso de demissão e permitia a canalização dos recursos para o BNH. Já a criação do PIS-Pasep – que acenou com a possibilidade de formação de patrimônio individual do trabalhador – representou, principalmente, a rápida acumulação de um grande volume de recursos para o financiamento de programas de investimentos sob a tutela do BNDES.

A criação de mecanismos de proteção ao trabalhador nos termos descritos foi, na verdade, uma forma do Estado angariar suporte político à constituição de fundos de poupança compulsória em um momento no qual o objetivo de manter a taxa de crescimento econômico acelerada demandava a formação de um volume crescente de poupança.

A instituição do Finsocial se deu em um contexto um pouco distinto daquele onde foram criados o FGTS e o PIS-Pasep. Desde o final da década de 1970, o Brasil passou a enfrentar sérios desequilíbrios no balanço de pagamentos. Após a interrupção dos fluxos voluntários de capital externo no início dos anos 1980, para evitar uma crise de maiores proporções, o governo brasileiro precisou recorrer ao FMI que, em troca da ajuda financeira, exigiu um duro programa de ajuste das contas públicas. Dentre outras consequências, as medidas de ajuste implicaram forte recessão econômica e na busca por parte do Estado em adequar suas receitas às despesas por meio do incremento da arrecadação tributária.

O contexto em que o Finsocial foi criado determinou que este se configurasse como uma fonte extra de recursos para realização de gastos tidos como emergenciais em um momento de crise. Sua finalidade era financiar despesas de natureza assistencial, que deveriam compensar determinados estratos da população dos duros efeitos da recessão econômica.

O problema é que, em um contexto de crise, a criação de uma nova contribuição com características semelhantes a dos impostos e incorporada ao orçamento da União, não necessariamente significava aumento dos recursos para as áreas sociais. Era enorme a margem para que a arrecadação proveniente do Finsocial fosse utilizada como mecanismo de equilíbrio do fluxo de caixa do governo federal em detrimento das aplicações nas ações que justificaram sua criação. Outro mecanismo de ajuste propiciado pela instituição do novo tributo consistia na

possibilidade de liberar dotações orçamentárias, antes atribuídas a programas sociais, para outras áreas. Conforme ilustra Beatriz Azeredo:

[...] o impacto do Finsocial tem sido fortemente reduzido pelo comprometimento do volume real de recursos efetivamente disponível para a área social. Estima-se que, no período 1982/84, o desgaste financeiro dos recursos transferidos ao BNDES tenha sido em torno de 50%. Isto se deve principalmente às retenções nos cofres da União, tendo em vista os interesses mais imediatos das políticas fiscal e monetária. Além disso, o Fundo, incorporado ao orçamento da União a partir de 1983, tem permitido uma ampla substituição de fontes de custeio para alguns ministérios, que se encontram altamente dependentes destes recursos.⁸⁸

Independente de ter ou não havido desvio de finalidade no que tange à aplicação dos recursos do Finsocial, o fato é que a legislação tributária vigente, à época, incentivava a instituição de contribuições sociais como instrumento de obtenção de recursos fiscais. De um lado, sob a justificativa da finalidade social, o Código Tributário Nacional deixava enorme margem à criação de novas contribuições por parte do governo federal. Por outro lado, embora as contribuições sociais fossem semelhantes aos tributos em razão do caráter compulsório do seu pagamento, o texto constitucional de então apenas declarava como tributo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Com isso, as contribuições sociais gozavam do privilégio de não estar submetidas às mesmas regras que ordenavam o sistema tributário nacional.

A promulgação da Carta Magna de 1988 marca o início da segunda onda de expansão das contribuições sociais no Brasil. Ao longo dos anos 1990, foram instituídas duas novas contribuições, a CSLL e a CPMF; o Finsocial foi transformado na Cofins, e o PIS-Pasep deixou de ser um fundo patrimonial, formado por contas individuais, para ser convertido em um fundo contábil de caráter coletivo. A partir de 1999, seja pela elevação das alíquotas e/ou por alterações na forma de cobrança, aumentou consideravelmente a importância dessas contribuições na arrecadação tributária.

É inegável que a eficácia da segunda onda de expansão das contribuições sociais no Brasil está intimamente relacionada com a instituição do conceito de Seguridade Social no Brasil. Logo, garantir para a Seguridade Social fontes de custeio tão amplas quanto os recursos gerais do Estado provenientes da cobrança

⁸⁸ REZENDE, Azeredo. **Fundos sociais**. Brasília: Ipea, 1986. p. 12-13.

de impostos era condição contrária para que se avançasse em direção à universalização dos direitos sociais básicos.

Certamente, o que se tornou um problema, sob a ótica de que os fins justificavam os meios, foi que a reforma das contribuições foi moldada por princípios divergentes daqueles que pautaram a reforma dos impostos. Em relação aos últimos, as contribuições sociais contavam com uma dupla vantagem: de um lado, eram menores as restrições ao poder tributário da União, e, de outro, não foi contemplado qualquer mecanismo de partilha com as instâncias subnacionais.

Sendo assim, não é difícil imaginar o grande incentivo para que a União, mediante a perda de recursos tributários para os Estados e Municípios, e o não enfretamento da questão da descentralização de encargos, passasse a privilegiar a arrecadação de contribuições sociais para fazer face as suas necessidades de recursos fiscais.

Portanto, podemos dizer que a segunda onda de expansão de contribuições sociais no Brasil teve como motivação a instituição de um sistema de Seguridade Social no país, mas a maneira como se deu essa expansão gerou o desvio de finalidade das contribuições. A possibilidade de instituir contribuições sociais como forma disfarçada de cobrar imposto já estava presente no sistema tributário desenhado no final dos anos 1960, mas devido aos desdobramentos da CF/88 este expediente passou a ser amplamente utilizado pela União.

4 CONCEITOS E DEFINIÇÕES DE REMUNERAÇÃO

4.1 Movimento do neopositivismo lógico semântico

O Neopositivismo lógico foi uma corrente de pensamento Humano que ganhou força e expressividade em Viena. Esta intensa troca de ideias possibilitou uma série de conclusões tidas como válidas, para diversos setores do conhecimento científico, e contribuíram para a formação de uma teoria geral do conhecimento científico. Foi percebido que a linguagem natural, com os defeitos que lhe são inerentes, jamais traduziria adequadamente os anseios cognoscitivos do ser humano, donde a necessidade de partir-se para a elaboração de linguagens artificiais em que os termos imprecisos fossem substituídos por vocábulos novos, criados estipulativamente.

Portanto, podemos designar o Neopositivismo Lógico como uma corrente de pensamento humano voltada à natureza do conhecimento científico. Sobre o tema esclarece o Professor Paulo de Barros:

Neopositivismo Lógico ou, simplesmente, Positivismo Lógico – além de Filosofia Analítica, Empirismo Contemporâneo ou Empirismo Lógico são os nomes pelos quais dá a conhecer uma corrente do pensamento humano que adquiriu corpo e expressividade em Viena, na segunda década do século XX, quando filósofos e cientistas se encontravam, sistematicamente, para discutir problemas relativos à natureza do conhecimento científico.⁸⁹

Essa corrente buscou conferir ao pensamento humano um caráter de cientificidade, embasado no empirismo, afastando dessa forma a metafísica, buscando considerar apenas aquilo que pode ser comprovado. A referida corrente trouxe contribuição significativa para o ato de interpretar, influenciando-o da seguinte maneira: (i) conferiu uma linguagem científica, precisa, de forma a substituir os termos de acepções imprecisas por locuções, na medida do possível, unívocas, ou seja, prima por um plano semântico cuidadosamente elaborado. (ii) atribuiu um rigor sintático o qual possibilitou uma coerência ao discurso. (iii) devido à função descritiva, possibilitou o domínio informativo de seu objeto.

⁸⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. p. 20.

Com o Neopositivismo Lógico, o ato de interpretar pautou-se em características que conferiram maior coerência, consistência e cientificidade na construção do discurso, afastando as inclinações ideológicas, manifestações emotivas e recursos retóricos, primando pela elaboração do discurso mais neutro possível. Contudo, embora seja elogiável e necessária a utilização da cientificidade no ato de interpretação, e, por conseguinte, na construção do discurso, é preciso salientar que a neutralidade pretendida pelo Neopositivismo Lógico, em contornos absolutos, é algo inatingível, isto porque, como esclarece a Professora Aurora Tomazini: “a neutralidade absoluta, no entanto, é uma utopia, nos termos da filosofia da linguagem adotada neste trabalho, pois todo conhecimento importa uma valoração (interpretação) condicionada aos horizontes culturais e ideológicas do intérprete”.⁹⁰

Focados nesta linguagem, os neopositivistas contribuíram ao apontar as teorias a serem adotadas na linguagem científica; portanto, as proposições científicas devem ser passíveis de comprovação empírica, ou legitimadas pelos termos que as compõem, para caracterização e elaboração do discurso científico. O importante é lembrar que, dentro desta concepção hermenêutica, afastada a verdade por correspondência, funciona como instrumento de legitimação e consistência para a credibilidade do discurso.

4.2 Influência do neopositivismo para a construção do conhecimento

Dando continuidade ao movimento do Neopositivismo, esta ligação que se encontra na denominada teoria descritiva da ciência torna o conhecimento científico mera enunciação linguística dos dados do mundo; portanto, a semiótica (dividida em sintática, semântica e pragmática) será o tema-chave a ser desenvolvido por esta teoria que analisa a linguagem como o único meio de manifestação do conhecimento científico.

O Neopositivismo Lógico, neste sentido, afirma que o discurso científico deve ser elaborado de forma rigorosa e precisa, apontando os ângulos sintático e semântico como os mais importantes para esta elaboração.

⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do Direito. O construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.37.

Para o ângulo sintático, a incidência se perfaz em duas operações lógicas (a subsunção – inclusão de classes do fato e da relação) e imputação ao fato dos efeitos jurídicos (implicação).

No campo semântico a incidência é a determinação do conteúdo dos enunciados normativos gerais e abstratos, caracteriza-se, portanto, como uma operação de denotação.

No pragmático, a incidência também se completa em duas operações a) interpretação do fato e do direito; b) constituição da nova linguagem jurídica. O homem atribui sentido aos enunciados prescritivos gerais e abstratos, juntamente com aqueles que o remetem ao evento (enunciados fáticos – linguagem das provas), e constitui o fato e a relação jurídica, com a inserção no sistema, da norma individual e concreta.

4.2.1 Grande influência do Neopositivismo para o direito, o rigor sintático

A linguagem natural, usada nas conversações informais, é composta por termos que suscitam ideias imprecisas. A riqueza de elementos contextuais – gestos, expressões, entonações – faz com que a comunicação ocorra de forma eficiente, entre pessoas que sem entendem, ser recurso a expedientes que pretendam aclarar o sentido deste ou daquela expressão.

Nestas circunstâncias, porém, os chamados “ruídos da comunicação” ensejam problemas das mais diversas naturezas no entendimento dos sujeitos de uma conversação qualquer.

O discurso quando não se encontra conciso e adequado, acaba por gerar vícios caracterizados pela Vaguidade, a Ambiguidade e a Carga Emotiva.

Na vaguidade, a falta de precisão no significado de uma palavra, vício assinalado pela incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito, o que torna duvidosa sua utilização. A forma para afastar a vaguidade está na definição; é uma questão de delimitar o conceito das palavras, evitando, dessa forma, a zona de penumbra decorrente da designação precisa inerente a todos os vocábulos. Neste sentido, é importante salientar que a vaguidade, de certa forma, sempre estará presente no discurso; isto porque ao utilizar a definição, fazemos uso de outras palavras, as quais por sua vez também podem apresentar vaguidade.

A ambiguidade é caracterizada pelos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos. Este problema ocorre porque o vínculo existente entre a palavra (suporte físico) e seu significado é artificialmente construído por uma comunidade de discurso, sendo comum verificar que a um mesmo suporte físico pode ser relacionado mais de um significado. Na busca de afastar a ambiguidade há o processo de elucidação, o qual consiste em apontar o sentido dado ao termo conforme a utilização, o que afasta imprecisões quando há dualidade significativa. Contudo, é importante salientar que para o desiderato de afastar de forma plena a ambiguidade torna-se essencial apontar o sentido dado ao termo sempre que a palavra é utilizada em sentido diferente.

Carga Emotiva: está relacionada à presença de valores nos termos, isto porque a atribuição de sentido é uma construção humana (cultural), decorrente do processo de interpretação. Neste caso específico, há de se observar que além da valoração do termo existe a valoração da definição do conceito; deste modo, a postura mais adequada é o interprete adotar conduta que vise o máximo de neutralidade possível. Por fim, cabe salientar que o homem como ser cultural é impregnado de valores, sendo inviável a obtenção plena da desvinculação desses valores com a elaboração do discurso.

Para evitar os problemas que possam ocorrer na manifestação e legitimação do discurso, o Neopositivismo teve grande influência na precisão sintática e na coerência do argumento, por ser uma das características da linguagem científica. Conforme os ensinamentos da professora Aurora Tomazini:

Uma das características da linguagem científica é ser precisa, isto significa que seu plano semântico é cuidadosamente elaborado. O cientista, no esforço de afastar confusões significativas, trabalha com a depuração da linguagem ordinária (aquela mediante a qual se constitui o conhecimento comum), substituindo os termos de acepções imprecisas por locuções, na medida do possível, unívocas.

Outra característica é o rigor sintático, que atribui coerência ao discurso. A linguagem científica apresenta-se de forma coesa, não se admitindo construções contraditórias (do tipo: s é p e s não é p). A rigidez de seus planos semântico e sintático, no entanto, diminuem as possibilidades de manobras de que dispõem os usuários na sua elaboração e utilização, o que importa o enfraquecimento de seu campo pragmático.⁹¹

⁹¹ CARVALHO. Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do Direito. O construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2009. p.36.

Portanto, o cientista deve dirigir o seu estudo em um ponto comum, atribuindo um direcionamento e coerência ao seu discurso, para evitar justamente os vícios que ocorrem no discurso, conforme destacados anteriormente, a vaguidade, ambiguidade e carga emotiva.

O rigor sintático é tão importante para o discurso científico que, apenas desta maneira, é capaz de alcançar de maneira efetiva a delimitação de um objeto, conforme os dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, ou seja:

O discurso científico está caracterizado pela existência de um feixe de proposições linguísticas, relacionadas entre si por leis lógicas, e unitariamente consideradas, em função de convergirem para um único objetivo, que dá aos enunciados um critério de significação objetiva.⁹²

Se ambiguidade e vaguidade são ruídos que atrapalham a comunicação devem ser superados de acordo com nosso estudo, essa superação só poderá ser alcançada pelo conceito e definição do conceito vago ou ambíguo.

4.3 Diferenças entre conceitos e definições

No nosso dia a dia, definimos a todo o momento palavras e expressões; além destas, recorremos aos dicionários por diversas vezes, de tal modo que, ao falarmos de qualquer coisa, pressupomos que esta é tarefa definitória de sentido. Para chegar ao verdadeiro sentido de remuneração, é necessário conjecturar o que seria a própria definição, para enfim, chegar ao verdadeiro sentido de remuneração, tema proposto neste trabalho.

Para o professor Tácio Lacerda Gama, a definição é, “relacionar alguns propósitos imediatos para estudos como este: i. Precisar o sentido de expressões; ii. Superar problemas de ambiguidade, evitando, com isso discussões estéreis; iii. Evitar falácias de vaguidade; iv. Compreender e manejar formas de definição dos conceitos; e v. Identificar formas de legitimar a definição do sentido”.⁹³

A ação de definir associa-se a outros verbos como circunscrever, determinar e precisar. De uma forma ou de outra, tem-se que definição é atitude em que se

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de pós-graduação em Filosofia do Direito I** (Lógica jurídica). São Paulo: PUC/SP, 1998. p.8.

⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 231-232.

busca demarcar um objeto mediante inúmeras técnicas cognitivistas, mas que guardam uma mesma característica: o fato de serem sempre feitas mediante a enunciação de propriedades e características, capazes de diferenciar uma determinada coisa de outra. Portanto, é somente com a linguagem que a definição se mostra presente.

Para trabalhar acerca do tema, citamos, como exemplo, o significado de uma palavra que faça referência ao seu histórico, realize um exame etimológico do termo, ou simplesmente descreva o objeto, enunciando as características físicas, perceptíveis aos sentidos; ou também associando o vocábulo a outros que ora guardam um significado próximo. Desta maneira temos as três espécies de definição, respectivamente, histórica, nominal e real.⁹⁴

A professora Florence retrata bem a matéria acerca de definição:

Para a lógica, definir é determinar com rigor a compreensão exata de um conceito com o fim de situá-lo em relação a outros conceitos, classificando-o e distinguindo-o. Estamos, aqui, na teoria das relações – uma vez que nada é observado sozinho, mas sempre em vista do outro – e na teoria das classes e dos conjuntos pelo simples fato de classificar (dispor em classes) para o fim de distinguir uma coisa de outra, observando-se sempre o grupo a que pertence. Enquanto na primeira o conceito surge pelo tão só aparecimento da relação, ela mesma atributiva de significado, nesta última, opta-se por tomar um caractere específico (diferença) como referência para, em seguida, estabelecer semelhanças e disparidades entre unidades de um domínio considerado. De uma ou outra forma, enunciar sobre algo já é defini-lo.

A definição observada em seu aspecto formal, isto é, como algo pensado, não passa de um conceito complexo que exprime a natureza ou essência de um objeto.⁹⁵

Portanto existem várias formas de definição daquele conceito, se estamos em uma roda de debates, e se tivermos um mesmo conceito, as pessoas irão aplicar várias definições diferentes daquele objeto. Em outras palavras, a definição é uma proposta, uma sugestão, para que o termo seja tomado nesse ou naquele sentido, conforme retrata Irving Copi: “uma definição estipulativa não é verdadeira nem falsa,

⁹⁴ As duas últimas abaixo elucidadas por Irving Copi:

“A D. nominal vem a ser a determinação ou fixação exacta do significado de uma palavra nova ou desconhecida ou de sentido menos claro e preciso, por meio de qualquer sinônimo, da sua explicação etimológica ou da descrição de objeto por ela significado”.

⁹⁵ HARET, Florence. **Presunções no Direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p.6-7.

mas deve ser considerada uma proposta ou uma resolução de usar o *definiendum* de maneira que signifique o que o *definiens* significa”.⁹⁶

Em suma, verificamos que o conceito corresponde à ideia e noção do objeto. Temos como exemplo quando se indaga o conceito de monarquia deve-se salientar que este é uma monarquia; outro exemplo é o conceito de Tributo. Sua definição é um procedimento lógico responsável por isolar um conceito do outro, ela se opera sobre o próprio conceito, separando de todos os demais.

4.4 Conceitos e definições de remuneração

“Duas posições doutrinárias são encontradas: a da remuneração como gênero de que o salário seria uma espécie e da absoluta identidade de conceitos”.⁹⁷

No sentido pragmático, de fato, as palavras remuneração e salário são utilizadas como sinônimos. Havia mesmo na doutrina brasileira grande controvérsia sobre a natureza jurídica das gorjetas, tendo quem as classificasse como de natureza salarial. Com a redação do artigo 457 da CLT, nos parece que no direito pátrio tal controvérsia não tem mais razão de ser.

A legislação brasileira classifica a remuneração em seu sentido lato. Trata-se, portanto, de gênero que compreende duas espécies: o salário e a gorjeta.

Vejam os artigos 457 do Decreto-lei 5.452,⁹⁸ com a redação que lhe deu a Lei 1.999: “Compreende-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”.

Os valores recebidos como contraprestação dos serviços recebem outras denominações, segundo afirma José Martins Catharino, em sua obra *Tratado Jurídico do Salário*:

Costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é

⁹⁶ COPI, Irving Marmer. **Introdução à lógica**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978. p.114.

⁹⁷ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **O salário**. São Paulo: Ltr, 1996, p.23. (Edição fac-similada).

⁹⁸ BRASIL, **Decreto-Lei 5.452** de 1º de maio de 1943, denominado Consolidação das Leis do Trabalho.

referido quando há prestação de trabalho subordinado.⁹⁹

Arnaldo Sussekind nos lembra de que também utilizam a expressão ordenado, mas que esta palavra é mais usada quando se trata de empregado do comércio ou que exerce funções administrativas.¹⁰⁰

No direito do trabalho a remuneração pode ser definida como: todo valor legal devido e pago, pelo empregador ou por terceiros, ao empregado como contraprestação aos serviços prestados, em função de uma relação de emprego.

Nas palavras de Délio Maranhão, “entende-se por remuneração o total dos proventos obtidos pelo empregado em função do contrato e pela prestação de trabalho, inclusive aqueles a cargo de outros sujeitos que não o empregador”.¹⁰¹

Incluem-se na remuneração, portanto, o salário e as gorjetas. Com este intuito analítico a CLT começou distinguindo o que “é devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço do que é percebido pelo empregado de terceiros; ou seja, as gorjetas, denominando o total de remuneração, reservando o termo salário para a parcela recebida, pelo empregado, do empregador”.¹⁰²

Segundo Martins Catharino, remuneração pode ser definida como “a prestação devida a quem põe seu esforço pessoal à disposição de outrem, em virtude de uma relação de emprego”.¹⁰³

A Remuneração tem sentido mais lato, pois abrange o salário em suas diversas formas, como em dinheiro e em utilidade, bem como as verbas de natureza salarial como percentagens, abonos, comissões, gratificações ajustadas e outras pagas diretamente pelo empregador ao empregado, além disso, também aí se incluem as verbas que embora não sejam pagas diretamente pelo empregador decorrem dos serviços prestados pelo empregado. Neste último caso é que se encontra a gorjeta.

A remuneração está essencialmente ligada à prestação de serviços do empregado em função da existência de uma relação de emprego. Caso diferente é o da indenização trabalhista que decorre da relação de emprego ou do contrato de

⁹⁹ CATHARINO, José Martins. **Tratado jurídico do salário**. São Paulo: Ltr/Edusp, 1997. p.19. (Edição fac-similada).

¹⁰⁰ SUSSEKIND, Arnaldo. **Instituições de Direito do trabalho**. 18. ed. São Paulo: Ltr, 1999. p. 331. vol. 1.

¹⁰¹ MARANHÃO, Délio, **Direito do trabalho**. 1996. p.153.

¹⁰² CATHARINO, op. cit., 1997, p.132.

¹⁰³ CATHARINO, José Martins. **Contrato de emprego**. 1962. p.117. In: **O salário** (apud NASCIMENTO M., 1984).

trabalho, mas não decorre da prestação de serviços. A indenização é valor pago em decorrência de dano causado ou ainda para ressarcimento de despesas realizadas pelo empregado no implemento da atividade econômica do empregador. Em ambos os casos decorrem da relação de emprego ou do contrato de trabalho, o que lhes dá natureza trabalhista, mas não possuem ligação direta de decorrência com os serviços prestados, ou, em outras palavras, tais valores são pagos para a execução dos serviços e não pelos serviços executados.

Nesse sentido, vejamos as lições de Orlando Gomes, para quem “só há salário quando há trabalho. Qualquer remuneração paga ao empregado sem trabalho prestado não é tecnicamente salário”.¹⁰⁴

Remuneração, portanto, é gênero do qual salário e gorjeta são espécies. Tudo quanto o empregado auferir em consequência de sua prestação de serviços ao empregador na relação de emprego é remuneração, mesmo quando pagamento não é feito diretamente pelo empregador e sim por um terceiro.

É importante frisar que se considera prestação de serviço efetivo, para efeito das normas trabalhistas brasileiras, não só o período em que o empregado executa tarefas para o empregador. O período em que o trabalhador está à disposição do empregador aguardando ordens também é serviço prestado. A definição jurídica se afasta, portanto, da concepção que lhe dá o senso comum. Não é necessário que o empregado esteja executando ordens, basta estar aguardando instruções, e permaneça ao dispor do empregador. O legislador, ao redigir o artigo 4º da CLT, foi bastante claro e preciso ao estabelecer que “considera-se de serviço efetivo o período em que o empregado esteja à disposição do empregador aguardando ou executando ordens”.¹⁰⁵

Na remuneração, integram-se não só a retribuição em dinheiro, mas todas as demais parcelas devidas e pagas pelo empregador em função da prestação de serviços decorrentes da relação de emprego. Essas parcelas visam atender as necessidades vitais e básicas do empregado e de sua família, tais como: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.¹⁰⁶

Compõe ainda a remuneração a importância fixa estipulada, como também as

¹⁰⁴ GOMES, Orlando. **O salário no Direito brasileiro**. São Paulo: Ltr, 1996. (Edição Fac-Similada).

¹⁰⁵ BRASIL, **Decreto-Lei 5.452 de 1º de maio de 1943**- CLT, art. 4º.

¹⁰⁶ BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1998, art. 7º inciso IV.

comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens que excedam 50% do salário, abonos e as gorjetas pagas espontaneamente pelo cliente, bem como aquelas cobradas como adicional nas contas de quem recebeu os serviços de empregador.

4.4.1 Conceito e definição sobre salário

Na Consolidação das leis do trabalho, no capítulo da remuneração, foram elencadas as importâncias que integram o salário sem contanto definir o que venha ser salário. Desta maneira, torna necessário que desenvolvamos uma definição para o conceito de salário.

Por ser vital e básico, não restam dúvidas de que quando a pessoa busca firmar um contrato de trabalho, oferecendo o seu desforço físico e intelectual, está buscando uma contraprestação que proporcione, entre outras coisas, sua garantia alimentar, e a daqueles que dele dependem. O ser humano, por natureza, é dependente dos alimentos como forma garantidora de sua subsistência, desde o nascimento até sua morte.

Tratando-se de necessidade primária essencial a sua sobrevivência, a obtenção dos alimentos é prestação periódica de manutenção da existência do ser humano para sustento do corpo e cultivo de sua capacidade intelectual. A ausência dos alimentos põe em risco a existência material do homem, mas também é perigoso elemento de desagregação social.

Trata-se, portanto, de buscar provimentos naturais que constantemente garantam a manutenção de sua vida e que lhe propiciem o vigor necessário para o desempenho das tarefas que lhe são destinadas pelas regras contratuais e pelas normas do direito do trabalho.

É com a alimentação adequada que se obtém a força física e mental para o desenvolvimento das tarefas do dia a dia, com a redução dos indesejáveis riscos de acidentes do trabalho e de todo gênero.

Se quisermos ir mais longe ao raciocínio, podemos lembrar de que é da adequada alimentação que depende a perpetuação da própria espécie humana.

Quando se trata da alimentação da mulher gestante, sabemos hoje com precisão, que a sua inadequação pode causar danos físicos e intelectuais ao filho que está sendo gerado, sendo, pois, de dupla necessidade. Para a sua existência e

para a geração de seres saudáveis que só assim poderão desfrutar de uma vida plena de oportunidade e de dignidade.

Pela importância humana que o alimento representa e porque quando se fala em salário se fala em atender as necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família é que a Constituição Federal de 1988 alçou a retenção dolosa do salário ao status do crime.¹⁰⁷ E não parou aí, a Carta Magna estabelecendo em seu art. 7º do Capítulo dos Direitos Sociais nada menos do que 17 dispositivos de proteção ao salário.¹⁰⁸

Vejamos como os diversos autores tratam do tema:

Orlando Gomes: “O termo salário foi reservado para a retribuição paga diretamente pelo empregador”¹⁰⁹. Só a remuneração paga pelo empregador, como contraprestação de trabalho, reveste as características jurídicas deste.”¹¹⁰

Arnaldo Sussekind: “O salário é, isto sim, a retribuição devida ao trabalhador pela sua contribuição em favor da produção.”¹¹¹

Nogueira Junior: “O conceito de salário vai ampliando-se no sentido de englobar, não só o que o trabalhador recebe diretamente em dinheiro, mas, também, as prestações que o empregador está obrigado a fazer e que se destinam a custear serviços e utilidades a favor de seus empregados.”¹¹²

Martins Catharino: “Salário é a contraprestação devida a quem põe seu esforço pessoal à disposição de outrem, por força de uma relação de emprego.”¹¹³

Pontes de Miranda: “Temos, pois, que se chama salário o que se prometeu como remuneração ao empregado, na qual se em por incluídas as percentagem e as gratificações oriundas de acordos, as gorjetas, se assim se estipulou, ou se resulta de uso, ou na falta de cláusula ou pacto em contrário, as diárias para viagem acima de cinquenta por cento do salário.”¹¹⁴

Quando falamos em salário, vem logo a ideia de quantia que devemos pagar ou receber de terceiros pelo serviço prestado, porém isso ultrapassa somente as questões numerárias, tornando-se uma matéria complexa, pois o salário em muitas vezes é uma soma de valores que representam diversos pagamentos e

¹⁰⁷ BRASIL. **Constituição da República federativa do Brasil**, 1988, art 7º, inciso X.

¹⁰⁸ BRASIL. **Constituição da República federativa do Brasil**, 1988, art. 7º, incisos IV, V, VI, VII, VIII, IX.

¹⁰⁹ GOMES, Orlando. **O salário do Direito brasileiro**, São Paulo: Ltr, 1996. p.24. (Edição Fac Similada).

¹¹⁰ GOMES, Orlando, op. cit., 1996. p.23. (Edição Fac Similada).

¹¹¹ SUSSEKIND, Arnaldo. **Duração do trabalho e repouso remunerados**, 1950. p.333.

¹¹² JÚNIOR, José de Anchieta Nogueira. **Soluções práticas de Direito do trabalho**, 1950. p.3.

¹¹³ CATHARINO, José Martins. **Trabalho dos menores e das mulheres**. São Paulo: Ltr. p. 27-41.

¹¹⁴ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito privado**, 1964. p.272.

ressarcimentos, sendo complexa a separação de verbas salariais ou não.

Para Amauri Mascaro do Nascimento, “salário é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, que retribuam o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho”.¹¹⁵

Ampliando as definições sobre salário, para Arnaldo Sussekind salário é “a retribuição devida pela empresa ao trabalhador, em equivalência subjetiva ao valor da contribuição deste na consecução dos fins objetivados pelo respectivo empreendimento”.¹¹⁶

Firmado o entendimento de salário pelos doutrinadores trabalhistas, podemos ver que o conceito de salário é uma contraprestação entre a empresa e o empregado, o trabalhador fornece o seu serviço, a sua mão de obra e o empregador o retribui com pagamento em pecúnia.

Ampliando o salário como remuneração o professor Sergio Pintos Martins arremata com precisão:

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família.¹¹⁷

No ramo do Direito tributário, o termo salário é diferente do termo estabelecido no Direito do trabalho. Wagner Balera em artigo que procura responder sobre a constitucionalidade da contribuição para o INSS, disse que o termo salário pode assumir diversos significados, a depender do ramo jurídico em que é estudado, pois a própria Constituição se encarregou de estabelecer a diferença entre salário e salário contribuição. Com isso, o texto constitucional, ao falar em folha de salário, na verdade, referia à folha de salário de contribuição, que é a expressão que deve ser estendida ao Direito tributário, em contraste com aquele que é próprio do Direito do trabalho. Para o autor, “folha de salário de contribuição é expressão que equivale no contexto previdenciário a qualquer título de remuneração, ainda que não inclusa em folha. Assim como o salário-base do autônomo não é salário, mas base de cálculo,

¹¹⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do trabalho**. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2001. p.629.

¹¹⁶ SUSSEKIND, Arnaldo. **Instituições de Direito do trabalho**. 21. ed. São Paulo: LTr. p. 345. vol. 2.

¹¹⁷ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 27. ed. São Paulo: Atlas. 2012. p. 230.

também folha de salários não quer significar folha de salários de empregados. Abrange as importâncias pagas aos segurados”.¹¹⁸

A partir desta premissa, podemos concluir que a definição de salário, advinda do Direito trabalhista, parte da ideia de contraprestação, pagamento. No ramo do Direito tributário, o termo salário é empregado para constituir a base de cálculo da contribuição previdenciária, termo este que o fisco, ao instituir a cobrança desta contribuição, utilizou com os mesmos conceitos e definições, para englobar o termo “salário”, utilizando tanto no Direito trabalhista quanto no Direito tributário.

Diante das premissas levantadas, com a definição do salário e da remuneração estabelecida, verificamos que a remuneração é mais ampla que o termo salário. O salário corresponde ao mínimo existencial do trabalhador; é no salário que se determina o valor base da remuneração paga ao empregado. A remuneração representa uma definição mais ampla do que o salário, e não apenas o salário base, mas todos os valores a receber do trabalhador, inclusive as verbas caráter indenizatório.

Destarte, não merece ser confundida a definição de salário com remuneração. Uma vez que a remuneração tem uma amplitude maior que o salário.

4.4.2 Conceitos e definições sobre o caráter indenizatório do salário

A Constituição Federal, no seu artigo 5, enseja sobre a indenização no ordenamento jurídico:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

Com esta garantia, reforçada pela Carta Magna, a indenização ganha significativa importância pela legislação infraconstitucional, no âmbito civil, trabalhista, e tributário.

No âmbito civil a indenização está ligada diretamente pela responsabilidade civil sobre o dano. No seu tempo, Pontes de Miranda antevia a possibilidade de

¹¹⁸ BALERA, Wagner. Contribuições sociais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.60, p.113.

indenização do dano moral, “sempre que há dano, isto é, desvantagem, no corpo, na psique, na vida, na saúde, no crédito, no bem-estar, ou no patrimônio, nasce o direito à indenização”.¹¹⁹

Se o dano moral não se pode compensar completamente por não haver um valor estimável que o pague, indenize-se, pelo menos, nos limites do possível, dando-se uma soma que, se não é o perfeito ressarcimento, representa, todavia, aquela compensação que comporta as forças humanas.

É neste ponto que entra o conceito de indenização no âmbito civil, é o fato de reparar, ressarcir, restituir o prejuízo que foi causado, objetivando minimizar o dano sofrido.

No âmbito tributário, uma ligação direta com o conceito de indenização, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ratificou a não incidência do Imposto de Renda (IR) sobre pagamentos a título de indenização, e consolidou que a ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado.

O entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é de que a negativa da incidência do Imposto de Renda não se dá por isenção, mas pelo fato de não ocorrer riqueza nova capaz de caracterizar acréscimo patrimonial, conforme constam nestas decisões acerca do tema:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. NATUREZA DA VERBA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. NÃO INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA REPARAÇÃO INTEGRAL. PRECEDENTES DO STJ. (RESP 963.387/RS, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, 1ªS./STJ, MAIORIA, JULG. 08.10.2008, DE 05.03.2009).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REPARAÇÃO POR DANOS MORAIS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECENDE DA 1ª SEÇÃO: RESP. 963.387/RS (MIN. HERMAN BENJAMIN, JULGADO EM 08/10/2008). RESSALVA DO PONTO DE VISTA PESSOAL DO RELATOR, EM SENTIDO CONTRÁRIO. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. (REsp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009).¹²⁰

O ponto em discussão no julgamento foi o fato de a indenização por dano moral não aumentar o patrimônio do lesado, apenas o repor, por meio da substituição monetária no estado anterior ao fato ocorrido.

¹¹⁹ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito privado**. 1. ed. São Paulo: Bookseller, 2007. p. 252.

¹²⁰ BRASIL, **Recurso extraordinário n. 963.387/RS**. Rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Turma, DJU, Brasília, DF, 2007.

Com relação ao tema do nosso trabalho, o ponto que merece destaque para o termo indenização são as passagens em que os ministros do STJ tratam sobre indenização, *in verbis*:

Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos *in natura*, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).¹²¹

Portanto, para os ministros, na indenização, não deve ocorrer acréscimo patrimonial para fins de não incidência do Imposto sobre a Renda, o que coaduna o entendimento do professor Hugo de Brito Machado ao retratar:

Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial.¹²²

A indenização no âmbito trabalhista possui um duplo viés para ser trabalhado; uma das opções acontece nas situações em que ocorre o dano moral no âmbito trabalhista, ensejando uma indenização. No segundo viés, ligado ao tema deste trabalho, a indenização ocorre nas situações das verbas salariais de caráter indenizatório.

Neste segundo ponto de extrema importância para o nosso estudo, os termos remuneração e indenização possuem marcantes distinções. A diferença está na causa e no fato gerador. A indenização tem como escopo ressarcir um dano ou

¹²¹ BRASIL. **Recurso extraordinário nº 963.387/RS**. Rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Turma, DJU, Brasília, DF, 2007.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Regime tributário das indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000. p.109.

compensar um prejuízo ensejado pelo empregador ao empregado. A remuneração tem como causa o trabalho efetivamente prestado ou a disponibilidade do empregado perante o seu empregador. O salário é devido sem vinculação com qualquer dano. A indenização, por sua vez, não se destina a retribuir um serviço prestado.

O tema também pode ser feito segundo a finalidade dos dois institutos. Segundo Amauri Mascaro NASCIMENTO, “a indenização colima recompor um bem jurídico ou um patrimônio. O salário não tem tal finalidade, mas sim a de remunerar um serviço prestado pelo trabalhador, aumentando, assim, o seu patrimônio”.¹²³

Tal distinção é de suma importância, vez que o salário e seus complementos acarretam um efeito reflexivo em outros pagamentos, tais como o 13º salário, FGTS e adicionais. Quanto à indenização, esta não sofre qualquer incidência conforme os pagamentos anteriores. Vê-se que a verba indenizatória geralmente é paga em uma só vez porque vincula a um fato gerador: o dano.

Realizado o levantamento do termo Indenização pelo âmbito civil, tributário e trabalhista, vemos que todos relacionam o termo indenização a uma única causa, o dever de reparação e restituição em caráter extraordinário.

Verificando uma definição em comum da indenização, podemos ver que o caráter indenizatório das verbas trabalhistas, para fins de incidência das Contribuições Previdenciárias, não se coaduna com o texto Constitucional relacionado no artigo 195.

Como o próprio nome diz, a indenização tem a causa de reparar um dano que causa ao trabalhador, se este dano é pago em caráter eventual; esta classificação não se enquadra na definição de salário, questão necessária à inserção na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

No próximo capítulo, vamos estudar o critério material das Contribuições Previdenciárias e verificar se o termo salário ou remuneração se enquadra no critério material das Contribuições Previdenciárias.

¹²³ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Manual do salário**. 1. ed. São Paulo: LTR, 1984. p.54-55.

5 CRITÉRIO MATERIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: SALÁRIO OU REMUNERAÇÃO?

5.1 Competência tributária e limites constitucionalmente estabelecidos

A competência tributária, de acordo com Paulo de Barros Carvalho,¹²⁴ “em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

A Constituição Federal de 1988 traçou minuciosamente a competência impositiva dos entes tributantes, e estabeleceu os exatos limites da tributação, através de uma série de princípios que devem ser seguidos pelo legislador ao criar as figuras de exação. As normas constitucionais balizadoras da competência reduzem a margem de liberdade do legislador infraconstitucional na composição da regra matriz de incidência tributária de cada tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,¹²⁵ a Constituição da República é extremamente analítica, relaciona as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público, por intermédio dos respectivos poderes legislativos, estão habilitadas à instituição de tributos:

a) Quanto aos impostos (tributos não vinculados, de acordo com a classificação de Geraldo Ataliba), os elementos relevantes para sua fisionomia jurídica encontram-se estipulados no sistema constitucional tributário brasileiro, de modo minucioso. As situações susceptíveis de integrar o critério material dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foram previstas nos artigos 153, 155 e 156, remanescendo aberta apenas a faixa de competência tributária da União, em face da possibilidade residual estabelecida no artigo 154, I, do Texto Supremo.

b) As taxas e contribuições de melhoria, tributos direta e indiretamente vinculados à atuação estatal, respectivamente, podem ser instituídos por qualquer das pessoas políticas. Conquanto à primeira vista pareça que o constituinte não repartiu entre elas o poder para criar taxas, tal equívoco se desfaz por meio do exame dos dispositivos constitucionais que disciplinam as competências administrativas das várias esferas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios só estão autorizados a instituir e cobrar taxas na medida

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 236.

¹²⁵ *Ibid.*, 2008, p.233-235.

em que desempenhem a atividade que serve de pressuposto para sua exigência. O mesmo raciocínio deve ser efetuado com relação às contribuições de melhoria: tendo em vista a necessária vinculação (ainda que indireta) à atuação estatal, é permitida sua instituição apenas pela pessoa jurídica de direito público que realizar a obra pública geradora de valorização nos imóveis circunvizinhos.

c) Os empréstimos compulsórios, por sua vez, são de competência privativa da União. Não obstante essa exação possa revestir qualquer das formas que correspondam às espécies do gênero tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), conforme a hipótese de incidência e base de cálculo eleitos pelo legislador, a disciplina jurídico-tributária à qual está sujeita apresenta peculiaridades, relacionadas no artigo 148, incisos I e II, da Constituição. A União só está autorizada a fazer uso desse tributo (i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, devendo introduzi-los no ordenamento, necessariamente, por meio da edição de lei complementar.

d) Por fim, a Carta Magna faculta, no artigo 149, a criação de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas. Essas competências são exclusivas da União, salvo as contribuições sociais cobradas dos servidores públicos, destinadas ao financiamento de seus sistemas de previdência e assistência social, cuja exigência é autorizada aos Estados, distrito Federal e Municípios, e da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, atribuída aos Municípios e Distrito Federal pelo artigo 149-A e parágrafo único, introduzidos pela Emenda Constitucional nº 39/02. Também com relação a esse tributo o contribuinte foi expresso ao impor limitações à atuação legislativa infraconstitucional, prescrevendo observância ao regime jurídico tributário, com especial rigor no que diz respeito às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, para as quais delimitou os conteúdos susceptíveis de tributação, estatuidando, para o exercício de competência residual, o cumprimento dos requisitos do artigo 154, I, do Texto Maior (artigo 195, § 4º, da Constituição Federal). Além disso, todas as contribuições previstas no art. 149 devem observância aos artigos 146, III e 150, I e III, que determinam, respectivamente, submissão do exercício da competência às normas gerais de direito tributário, a observância do princípio da estrita legalidade tributária, bem como os da anterioridade, da irretroatividade e todos os demais que se apliquem indiretamente ao gênero tributo.

Com efeito, em face da rígida discriminação de competência impositiva, plasmada no texto constitucional, o legislador infraconstitucional encontra limites que deverão ser observados no momento da instituição de tributos.

José Artur Lima Gonçalves¹²⁶ ensina que:

Essa repartição constitucional de competências impositivas é rígida e exaustiva, outorgando a cada pessoa política amplos poderes legislativos nos seus respectivos compartimentos. Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional, pois afetados estariam os princípios da federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição.

Surge, então, a necessidade de se estudar a norma jurídica que disciplina o ato de criação de tributos, pois, segundo Tácio Lacerda Gama,¹²⁷ “um tributo será válido se e somente se for produzido pelo sujeito autorizado, segundo o procedimento previsto, e dentro dos limites materiais prescritos”.

Com base nos critérios supramencionados, empreendem-se esforços para identificar qual a liberdade do legislador infraconstitucional para dar a feição que lhe convém aos conceitos constitucionais de “salário” e “remuneração”, previstos no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal.

5.2 Norma de competência tributária

De acordo com de Tácio Lacerda Gama,¹²⁸ “competência é norma que limita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas”. Assim, a “competência” é norma que qualifica o agente e estabelece a forma e os limites de sua atividade, estampada num juízo hipotético-condicional, formando uma estrutura normativa dotada de sentido deontico completo.¹²⁹

No âmbito tributário, a norma de competência pode ser entendida como espécie normativa que autoriza a atuação das pessoas jurídicas de direito público interno à edição de normas instituidoras de tributo. Nos dizeres de Tácio Lacerda Gama, a norma de competência é:

¹²⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 90-91.

¹²⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 67.

¹²⁸ Ibid., 2009, p. 65.

¹²⁹ Ao se definir norma de competência dessa forma, trabalha-se com conceito de norma no seu sentido estrito, ou seja, significação construída a partir dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C)”.

[...] o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu conseqüente, os limites materiais da competência tributária.

A hipótese da norma de competência tributária é composta pelo sujeito competente para editar o tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pelo procedimento legislativo que deve ser realizado para a inserção de enunciados prescritivos no sistema do direito positivo aptos a dar a possibilidade de construção da regra matriz de incidência tributária, e pelas coordenadas de tempo e espaço que devem ocorrer no exercício desse procedimento.¹³⁰

No conseqüente da norma de competência, encontram-se as notas da relação jurídica que vai se estabelecer entre o sujeito competente para a edição de tributo e a totalidade de pessoas destinatárias da norma tributária, tendo como objeto a possibilidade de produzir textos jurídicos que obriguem outros sujeitos de direito a realizarem condutas relativas à tributação, estabelecendo os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia, ou seja, a matéria que poderá ser tratada pela norma que será criada.¹³¹

É no conseqüente da norma de competência tributária que se encontram os condicionantes materiais da atividade do legislador ordinário, no momento da instituição das Contribuições Previdenciárias, formando núcleos semânticos que não podem ser desconsiderados pelas normas inferiores, como é o caso do conceito de salário ou remuneração, limites conceituais intransponíveis, previstos na norma de competência dessas contribuições.

Por isso, este estudo recairá apenas acerca da compatibilidade de determinadas verbas indenizatórias com os enunciados de autorização previstos no conseqüente da norma de competência das Contribuições Previdenciárias.¹³²

5.2.1 Papel da norma de competência na conformação da regra matriz de incidência tributária

Conforme dito anteriormente, a divisão da competência tributária é marcada por extrema rigidez. Salvem-se algumas exceções,¹³³ as materialidades econômicas

¹³⁰ GAMA, T., op. cit., 2003, p. 73-78.

¹³¹ GAMA, T., op. cit., 2009, p. 88-91.

¹³² Ibid., 2009, p. 225. Enunciados de autorização “[...] são as proposições, enunciadas a partir do direito positivo, que qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades ou para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades”.

atribuídas a cada ente tributante encontram-se devidamente estipuladas no texto constitucional. Pouca liberdade sobra ao legislador ordinário no momento de editar a norma de instituição do tributo, pois está obrigado a operar unicamente sobre a materialidade que lhe foi conferida pela Constituição, vedada qualquer forma de tentar ampliá-la.

Este é o ensinamento de Eurico Santi¹³⁴ ao afirmar que:

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

A higidez do sistema tributário pátrio possui traços tão marcantes no sistema jurídico nacional, que é vedado ao legislador inová-lo, mas tão somente obedecê-lo, pois ele já se encontra pronto e acabado na Constituição Federal.¹³⁵ Andrei Pitten Velloso é taxativo ao afirmar que:

[...] conquanto os signos constitucionais não sejam unívocos, possuem significados conotativos e denotativos determináveis. Há propriedades indiscutivelmente conotadas e casos claros de inclusão ou exclusão. Negar-se esse fato consistiria na refutação desses signos como tais, vez que, carentes de significação determinável, seriam meros sinais gráficos afásicos, o que levaria, ainda, à negação da própria competência impositiva correlata. Isto porque os entes políticos carecem de “poder tributário”: somente possuem competências, outorgadas pela Constituição por meio de tais signos. Destarte, a modificação de significado desses signos constitucionais pela legislação infraconstitucional consistiria numa tentativa subreptícia de modificação das próprias competências tributárias, que há de ser repudiada.¹³⁶

Embora a competência tributária seja uma faculdade, que a Constituição confere às pessoas jurídicas de direito público interno, de inserir enunciados prescritivos que possibilitem ao intérprete a construção da regra matriz de incidência tributária, ela possui uma estrutura normativa. Isso se dá uma vez que o próprio texto constitucional aponta a hipótese de incidência possível, a base de cálculo

¹³³ As materialidades não previstas no texto constitucional dizem respeito à competência para instituir tributos de caráter emergencial e extraordinário.

¹³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em Direito tributário**: estudos analíticos e homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 282.

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 21.

¹³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 25.

possível, os prováveis sujeitos que poderão figurar nos polos – ativo e passivo – da relação jurídica obrigacional; ou seja, o legislador ordinário, ao instituir o tributo, deverá ser fiel à norma de competência delineada no Texto Supremo, sob pena de ser declarada a inconstitucionalidade do tributo criado em desconformidade com o arquétipo constitucional.¹³⁷

5.2.2 Consequente da norma de competência das Contribuições Previdenciárias: enunciado de autorização – materialidade

A Constituição Federal, no artigo 195, I, “a”, qualificou a União Federal como sujeito competente para instituir a Contribuição Previdenciária em que sua cobrança é instituída pela folha de salário.

Uma leitura simples do texto legal já é suficiente para perceber que houve um descompasso entre a permissão constitucional e a utilização, pelo legislador ordinário, da competência imposta à União para a instituição da contribuição social sobre a folha de salário.

O legislador constitucional deu a competência para a União Federal, pela inclusão dos salários e proventos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas não delimitou e determinou uma amplitude deste termo para inclusão das verbas indenizatórias de natureza não salarial na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Portanto, a cobrança e instituição das verbas indenizatórias na base de cálculo não se coadunam com a competência delimitada constitucionalmente. Podemos afirmar que a União Federal está indo além de suas competências, provocando um descompasso.

É o que se perfaz no entendimento do professor Tácio Lacerda Gama, clareando o sistema jurídico ao delimitar o sistema dos observadores e o sistema dos participantes:

No curso da exposição ficou evidente que existem duas formas nítidas e distintas de responder a essas questões. Uma é a do sujeito que observa o sistema e que tem a liberdade para descrever conjuntos não unitários, contraditórios e incompletos. Já os sujeitos que participam do ordenamento jurídico, na condição de agentes

¹³⁷ GAMA, T., op. cit., 2003, p. 89, é enfático ao afirmar que “haverá violação da norma de competência tributária sempre que o tributo criado viole qualquer dos seus critérios, sejam eles formais ou materiais, devendo o tributo que foi criado fora dos limites da competência sujeitar-se à declaração de inconstitucionalidade”.

competentes para criar normas, tomam a unidade, coerência e completude como pressupostos operacionais. São esses atributos, em última análise, que possibilitam a esses sujeitos atender à imposição de decidir todo e qualquer caso com fundamento na lei. Nas duas formas de compreender o Direito, a norma de competência pode ser vista como elemento aglutinador que, formal e materialmente, oferece os fundamentos positivos para afirmar ou negar a unidade, coerência e completude do sistema.¹³⁸

Por este ponto, o sistema dos participantes, sendo neste caso a autoridade administrativa, em nome da administração tributária Federal, observando as normas que delimitam sobre as contribuições previdenciárias, aquele que detém a competência para aplicar estas normas acaba indo ao encontro com o observador do sistema, por não preencher todos os requisitos que a legislação se propôs a solucionar.

5.2.2.1 Pressupostos de salário e remuneração na legislação pátria

Inicialmente, para adentrar pelos pressupostos jurisprudenciais e legais dos termos salário e remuneração, realizaremos um levantamento do entendimento trabalhista acerca das duas etimologias.

A etimologia da palavra salário é originada do latim *salarium* (sal), tendo em vista que na Antiguidade o sal foi utilizado como moeda, tanto no Médio Oriente quanto em Roma. Por essa razão o vocábulo foi tomado como expressão correspondente ao valor devido em pagamento pelo empregador ao empregado, como consequência da relação de emprego estabelecido.

Desta maneira, definimos salário como contraprestação elementar, de natureza pecuniária, dada ao empregado pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho. Correspondendo toda prestação pecuniária, em dinheiro ou cujo valor nele se possa exprimir, devido ao empregado pelo empregador, relativa à retribuição do trabalho prestado ou simplesmente em face à sua condição de empregado.

Não obstante, a justiça trabalhista levantou debates acerca do salário e remuneração que merecem destaque.

¹³⁸ GAMA, T., op. cit., 2009, p.156.

Consta no parágrafo 1º do art. 457 da CLT, que integram o salário não só a importância fixa estipulada no contrato, como também as comissões, porcentagens, gratificações ajustadas e abonos pagos pelo empregador.

As ajudas de custo e as diárias para viagens, ordinariamente, não integram o salário, aderindo, todavia, ao salário as diárias que excedam 50% do salário percebido pelo empregado.

Portanto, assim define a Súmula nº 101 do TST sobre as diárias de viagem no salário: “integram o salário, por seu valor total e para efeitos indenizatórios, as diárias de viagem que excedam a 50% do salário do empregado, enquanto perdurarem as viagens”.

E também a súmula 318 do TST acerca das Diárias para inclusão na Base de Cálculo do salário:

Tratando-se de empregado mensalista, a integração das diárias no salário deve ser feita tomando-se por base o salário mensal por ele percebido e não o valor do dis de salário, somente sendo devida a referida integração quando o valor das diárias, no mês, for superior à metade do salário mensal.

Nestas controvérsias, percebe-se que o termo salário e remuneração é bastante polêmico. Para reforçar nosso entendimento, o artigo 457 da CLT traz a seguinte definição de remuneração:

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

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

§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado.

Neste ponto, quanto à remuneração, compreende-se nos termos do *caput* do art. 457 da CLT, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que o trabalhador vier a receber.

A gorjeta corresponde à importância recebida em dinheiro pelo empregado, em razão de sua atividade profissional, de terceiro, cliente do seu empregador. Ordinariamente, a gorjeta tinha cunho espontâneo e correspondia a uma forma de expressão da satisfação do cliente pelo tratamento recebido do empregado.

Mas também pode ser costumeiramente cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, desde que destinada à distribuição aos empregados.

Assim define a Súmula 354 do TST, tratando da natureza jurídica das gorjetas:

As gorjetas, cobradas pelo empregador na nota de serviço ou oferecidas espontaneamente pelos clientes, integram a remuneração do empregado, não servindo de base de cálculo para as parcelas de aviso-prévio, adicional noturno; horas extras e repouso semanal remunerado.

Neste ponto encontra-se a diferenciação entre salário e remuneração para a justiça trabalhista.

O salário é o valor pago ao empregado diretamente pelo empregador em face da existência do contrato de trabalho, destinado a retribuir a prestação de trabalho,

A remuneração, além do salário, engloba eventuais valores recebidos pelo empregado de terceiros em função do contrato de trabalho celebrado com o seu empregador, como as gorjetas.

Portanto, considera-se remuneração o conjunto das retribuições econômicas que o empregado recebe em razão do contrato de trabalho, sejam elas pagas pelo empregador ou não. A remuneração é gênero do qual o salário é uma espécie.

Entendimento que coaduna com a jurisprudência tributária acerca da definição de salário e remuneração, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 195, I, DA CF/88. ART. 22, I DA LEI 8.212/91. DISTINÇÃO ENTRE FOLHA DE SALÁRIO E REMUNERAÇÃO PAGA AO SEGURADO EMPREGADO. HORA-EXTRA. ADICIONAIS SALARIAIS. VERBA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. 1. O art. 22, I, da Lei 8.212/91, em sua redação original, ao arrolar como base de cálculo de contribuições a cargo da empresa o "total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título" ao segurado empregado, não extrapolou o conceito da expressão "folha de salários", referida no art. 195, I, da Carta Magna como hipótese de incidência tributária, pois a interpretação do texto constitucional, consoante pronunciamento do Colendo STF quando do julgamento do RE 166772-9/RS, em 12.05.1994, é a de que "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício". 2. Tal entendimento vai ao encontro da doutrina trabalhista, pela qual o conceito de remuneração, em sentido amplo, compreende todas as verbas de natureza salarial percebidas pelo empregado em virtude do contrato de trabalho. 3. A CF/88, em seu art. 7º põe termo à discussão sobre a natureza remuneratória das horas-extras e dos adicionais por trabalho noturno, perigoso ou insalubre, ao equipará-

los à remuneração. 4. Configurada a natureza salarial das referidas verbas, forçoso concluir que sobre elas incidem a exação em comento.

[...]

No que concerne à interpretação do conceito "folha de salário", transcrevo excerto do voto do Ministro Néri da Silveira, ao interpretar essa expressão contida no art. 195, I, da Carta Magna, quando do julgamento do RE 166772-9/RS, em 12.05.1994, pronunciando-se sobre a constitucionalidade da criação da contribuição sobre a remuneração paga a autônomos e avulsos por meio de lei ordinária: "Assim, em sendo utilizada a fórmula 'folha de salários', no inciso I do art. 195, da Constituição, como base de contribuição social dos empregadores, compreendo que esta locução é remetida sempre àqueles pagamentos feitos a empregados, ou seja retribuição a prestadores de serviço sob relação de emprego subordinado." Igualmente, manifestou-se o Ministro Moreira Alves: "... a expressão 'salário' é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários - como se vê do art. 201 - 'salário' está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício ." Outrossim, o eminente relator para o acórdão, Ministro Marco Aurélio consignou que o conceito de salário, consoante a melhor doutrina trabalhista significa "a contraprestação devida pelo empregador, em face do serviço desenvolvido pelo empregado", terminando por concluir que remuneração é gênero, do qual salário é espécie. Colaciono ainda ensinamento de Carmen Camino (In Direito Individual do Trabalho, p. 184) que refere que "tem-se, também, usado o vocábulo 'remuneração' em sentido mais amplo, entendendo-a como a soma de todos os ganhos de natureza salarial do empregado (por exemplo: a remuneração do bancário é constituída de ordenado, gratificação de cargo, horas extras habituais, anuênios, quebra-de-caixa, etc.). (...) embora institucionalizado o uso da remuneração com tal sentido, é oportuno salientar que, tecnicamente, **todos esses componentes da 'remuneração', em verdade expressam várias espécies de salário**, porque devidos e pagos diretamente pelo empregador." Assim, têm-se que as expressões remuneração e salário são sinônimas e nelas estão abrangidos todos os valores recebidos pelo segurado empregado e pagos em virtude de relação de emprego. Veja-se, aliás que tal como conceituado no art. 457 e 458 da CLT, estão incluídas no conceito de salário (e, portanto, de remuneração), além da contraprestação paga diretamente pelo empregador em pecúnia, as gorjetas, comissões, gratificações e todas as prestações in natura que a empresa, por força do contrato de trabalho, fornecer habitualmente ao empregado. Dessa forma, não tem razão a Apelante ao postular o afastamento de contribuição previdenciária sobre tais verbas.

[...]

Um ponto importante nesta jurisprudência tributária acerca do tema proposto, é o voto do Ministro Néri da Silveira interpretando o art. 195, I, da Carta Magna, proferindo voto no julgamento do Recurso Extraordinário 166772-9/RS:

"Assim, em sendo utilizada a fórmula 'folha de salários', no inciso I do art. 195, da Constituição, como base de contribuição social dos empregadores, compreendo que esta locução é remetida sempre àqueles pagamentos feitos a empregados, ou seja retribuição a prestadores de serviço sob relação de emprego subordinado."¹³⁹

No mesmo julgamento pronunciou-se o Ministro Moreira Alves acerca do tema:

“ A expressão 'salário' é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários - como se vê do art. 201 - 'salário' está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício.”¹⁴⁰

E assim consignou o Ministro Marco Aurélio como relator do acórdão:

“... o conceito de salário, consoante a melhor doutrina trabalhista significa "a contraprestação devida pelo empregador, em face do serviço desenvolvido pelo empregado", terminando por concluir que remuneração é gênero, do qual salário é espécie.”¹⁴¹

Neste ponto levantado, fica uma ideia do critério utilizado pela jurisprudência tributária para incidência das contribuições sobre o salário.

O ponto chave, na visão dos tribunais superiores, o conceito de salário utilizado no art. 195 da Constituição Federal, foi confundido com a definição de salário na visão trabalhista.

Para a ciência do direito do trabalho, salário é uma definição separada da remuneração. Para a ciência tributária, o termo salário proposto no art. 195 já tem uma característica semelhante a de remuneração.

Mas os estudos levantados neste trabalho, concordamos que o termo “folha de salário” está em conformidade com a definição de remuneração, mas comparação merecem os seus devidos cuidados.

¹³⁹ BRASIL, **Recurso Extraordinário nº 116.772-9/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 16 dez. 1994.

¹⁴⁰ BRASIL, **Recurso Extraordinário nº 116.772-9/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 16 dez. 1994.

¹⁴¹ BRASIL, **Recurso Extraordinário nº 116.772-9/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 16 dez. 1994.

Para tanto, no capítulo posterior faremos um levantamento mais detalhado acerca da incidência de determinadas verbas trabalhistas.

5.3 Novo critério material das contribuições previdenciárias, a incidência sobre o faturamento

Com a Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011, iniciou-se a migração da contribuição previdenciária da folha de salários para a receita bruta ajustada (faturamento), abrangendo, inicialmente apenas algumas atividades econômicas e os segmentos de vestuário e calçadista.

Durante este período, apareceu uma série de medidas provisórias e Leis para ampliar e reduzir as empresas contempladas sobre a incidência das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta. Notem que durante o ano de 2013 houve muita reviravolta neste assunto, principalmente as empresas no ramo da construção civil.

Durante este período, a Medida Provisória 601 não foi convertida em lei, o que causou muita insegurança tributária às empresas deste ramo; foram alterados o recolhimento da folha de salário sobre a receita bruta em questão de poucos meses.

Diante desta problemática criada pela Receita Federal, depois de muitas medidas provisórias e leis inseridas e retiradas no ordenamento jurídico, a Lei 12.546/2011 listou no seu art. 7 as empresas de determinados setores para incidência das contribuições previdenciárias sobre o faturamento. *In verbis*:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (Vide Decreto nº 7.828, de 2012) (Regulamento).

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência.

II - as empresas do setor hoteleiro enquadradas na subclasse 5510-8/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência.

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes

4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência.

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0. (Incluído pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência). (Vigência encerrada).

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013). (Vigência).

V - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.794, de 2013).

V - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros por fretamento e turismo municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional, enquadradas na classe 4929-9 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Vigência) (Vigência encerrada).

V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência).

VI - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.794, de 2013).

VI - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Vigência) (Vigência encerrada).

VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência).

VII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.794, de 2013).

VII - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Vigência) (Vigência encerrada) (Vigência).

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência).¹⁴²

Com essas alterações realizadas pela legislação pátria, o critério material das Contribuições Previdenciárias, para algumas empresas, passou a ser sobre o faturamento. No que se refere à importância do estudo para este trabalho,

¹⁴² BRASIL. **Lei nº 12.546, de 3 de julho de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências.. DOU, Brasília, DF, 15 dez. 2012.

assinalamos o critério material, delimitado pela Constituição Federal, cujo debate – neste trabalho – está objetivado no verbo pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço, em outras palavras, o pagamento da folha de salário.

5.4 Critério material exigido pelo legislador na base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, salário ou remuneração

Após os debates acerca da definição do salário e remuneração, sobre o que realmente significa o termo indenização para o Direito tributário, além dos pressupostos de salário e remuneração na legislação e jurisprudência pátria, verificaremos, neste ponto, qual a verdadeira definição adotada pelo legislador Constitucional ao estabelecer o Artigo 195, Inciso I, alínea “a” da Constituição Federal.

O termo “folha de salário”, estabelecido no Artigo 195 da Constituição, foi muito bem definido pelo professor Wagner Balera.

O texto constitucional quando estava a falar em folha de salário, na verdade, se referia à folha de salário de contribuição, cuja expressão foi estendida no Direito tributário para instituição e cobrança das Contribuições Previdenciárias. Para este autor:

Folha de salário de contribuição é expressão se equivale no contexto previdenciário, a qualquer título de remuneração, ainda que não inclusa em folha. Assim como o salário-base do autônomo não é salário, mas base de cálculo, também folha de salários não quer significar folha de salários de empregados. Abrange as importâncias pagas aos segurados.¹⁴³

Partindo desta premissa, deixa claro o verdadeiro critério material das Contribuições Previdenciárias. Esta incidência ocorre na Remuneração e não no salário.

Entretanto, o termo Remuneração deve ser trabalhado com muito cuidado para não distorcer o que é definido no texto Constitucional.

Um exemplo claro desta distorção ocorre nas grandes demandas tributárias ofertadas contra os clubes de futebol no Brasil. Ou seja, o jogador de futebol tem dois pontos de sua remuneração no clube. O primeiro ponto ocorre no salário base

¹⁴³ BALERA, Wagner. Contribuições sociais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.60, p.113.

do jogador, é neste salário base que incide a apuração na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

O segundo ponto é o direito de imagem pago ao jogador de futebol; geralmente esses valores são mais vultosos e elevam bastante os ganhos do jogador.

Diante destes dois pontos, a Receita Federal entende que o direito de imagem também faz parte da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Observe-se que este entendimento é responsável pelas grandes dívidas tributárias dos clubes de futebol.

Retornando ao tema proposto, este é um exemplo claro da separação do termo salário e remuneração. Veja-se que o salário é composto apenas pelo salário base do jogador no qual os clubes realizam o recolhimento das Contribuições Previdenciárias.

Porém, a Receita Federal, interpretando o artigo 195 da Constituição Federal, entende que a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias é composta pelo salário base + direitos de imagem. Neste ponto, na visão do fisco, a remuneração tem uma definição mais ampla que o salário, devendo fazer parte os direitos de imagem na base de cálculo desta contribuição.

Adotando as premissas deste trabalho, verificamos que o entendimento do Fisco Federal foi acertado. O termo folha de salário está no texto Constitucional, e por ter uma amplitude maior do que o salário deve incidir os direitos de imagem na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Portanto, a remuneração é a palavra mais acertada para incidir a base de cálculo das contribuições abordadas neste estudo, porém, nem todas as verbas de caráter indenizatório merecem a inclusão na base de cálculo.

No próximo capítulo, será estudada individualmente, cada verba indenizatória para fins de incidência na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Veremos se o precedente dos tribunais superiores coaduna com o entendimento deste trabalho.

6 A NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS DE CARÁTER INDENIZATÓRIO

6.1 Ditames Constitucionais e Legais Acerca da Incidência das Contribuições Previdenciárias Sobre a Folha de Salário

Após as premissas adotadas neste trabalho, levantamos a bandeira do termo salário elaborado no art. 195 da Constituição Federal, no sentido diferente ao adotado pelo direito do trabalho.

O art. 195, I, “a”, da Constituição Federal aborda sobre a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destacando a contribuição social a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes 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.

Pela análise preliminar deste dispositivo, podemos concluir que esta contribuição social incide sobre a folha de salários, tendo como “folha de salários” significando a soma da remuneração paga ao empregado, em determinado período. Desta maneira, o critério material do fato gerador desta contribuição social consiste na realização de despesa com salários, provenientes da relação trabalhador e empregado.

O art. 22, I, da Lei 8212/91 regulamentou o dispositivo constitucional. Esta norma dispõe que a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social é de 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.

Analisando expressão “remuneração paga aos empregados”, nada mais é

que o próprio salário devido a eles.

Mas não podemos concluir que as contribuições do art. 22, I, da Lei 8212/91, incidem, unicamente, sobre o salário.

Amauri Mascaro Nascimento ao tratar sobre o salário arremata, “salário é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuam o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho”.¹⁴⁴

O autor enfatiza que não integram o salário as indenizações, pois estas se diferenciam daqueles por terem como finalidade a reparação de danos ou o ressarcimento de gastos do empregado. Segundo Amauri Mascaro:

“existem várias obrigações trabalhistas de natureza não salarial. O título exemplificativo enumere-se, dentre as obrigações não salariais, indenizações, ressarcimento de gastos para exercício da atividade, diárias e ajuda de custos próprias, verbas de quilometragem e representação, participação nos lucros ou resultados desvinculada do salário, programas de alimentação e transporte, treinamento profissional, abano de férias não excedente de 20 dias, clubes de lazer, (...)”¹⁴⁵

Com análise, os valores percebidos pelos empregados de natureza indenizatória, assim como os encargos sociais que não possuem natureza salarial, não ocorrerá incidência das Contribuições Previdenciárias.

Uma leitura simples do texto legal já é suficiente para perceber que houve um descompasso entre a permissão constitucional e a utilização, pelo legislador ordinário, da competência que foi deferida à União para instituição da contribuição social sobre a folha de salário.

Ocorre que nem todas as verbas recebidas pelos empregados ou prestadores de serviço sofrem a incidência da contribuição previdenciária, entre elas, podemos destacar as verbas trabalhistas de natureza indenizatória, como por exemplo, as férias e horas extras.

Para reforçar o entendimento, Roque Antônio Carrazza entende ser indevida

¹⁴⁴ NASCIMENTO. Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. Ed. Saraiva. São Paulo: 2001. 17a ed. p. 629.

¹⁴⁵ NASCIMENTO. Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. Ed. Saraiva. São Paulo: 2001. 17a ed. p. 630.

a incidência destes tributos sobre rendimentos do trabalho que estiverem fora da folha de salários¹⁴⁶.

Somente as verbas de caráter remuneratório, isto é, que servem como contra prestação pelo serviço ou trabalho prestado pelo contribuinte devem figurar na base de cálculo da contribuição para folha de salários a cargo da empresa.

6.2 A natureza jurídica das verbas trabalhistas: inconstitucionalidades e ilegalidades

Se o entendimento firmado do termo salário do art. 195 da Constituição Federal tem uma amplitude maior da definição adotada pelo direito do trabalho e a incidência das contribuições previdenciárias só podem incidir sobre as verbas inerentes à remuneração do trabalho. A União Federal, portanto, só pode incluir na base de cálculo algumas verbas trabalhistas, não devendo ampliar o entendimento do art. 195 da Carta Magna.

O fisco federal para tanto, não pode alterar a definição “folha de salário” o entendimento determinado na Constituição, conforme consignado no art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹⁴⁷

Então o que ocorre no decorrer do dia dia tributário, a Receita Federal não entende desta maneira, e vem adotando no sentido de ampliar a incidência das Contribuições Previdenciárias, incluindo também as verbas de caráter indenizatório.

Este imbróglio criado, já fez com que os tribunais superiores se manifestassem a respeito, em recente julgado o Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência de algumas verbas indenizatórias:

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Ed. p. 609.

¹⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. DOU, Brasília, DF, 27 out. 1966.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.¹⁴⁸

Para tanto, com os julgados dos tribunais superiores pacificando o tema da incidência das contribuições previdenciárias acerca de determinadas verbas indenizatórias, iremos analisar individualmente cada verba trabalhista de caráter indenizatório, se enquadram com as premissas adotadas neste trabalho.

6.2.1 Hora extra

A jornada normal de trabalho é o espaço de tempo durante o qual o empregado deverá prestar serviço ou permanecer à disposição do empregador, com habitualidade; nos termos da CF, art. 7º, XIII, sua duração deverá ser de até 8 horas diárias, e 44 semanais; em se tratando de empregados que trabalhem em turnos ininterruptos de revezamento, a jornada deverá ser de 6 horas, salvo negociação coletiva.

As horas extras são aquelas que ultrapassam a jornada normal fixada por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho e de acordo com o mandamento constitucional, art. 7º, XVI¹⁴⁹, o pagamento da hora extra é de no mínimo 50%.

Tanto que o constituinte originário determinou o pagamento de um adicional pela hora extra trabalhada, a fim de compensar o trabalhador pela jornada extenuante de trabalho.

No entanto, essas verbas são recebidas em caráter eventual, podendo ser suprimida a qualquer tempo e não são consideradas para o cálculo do benefício previdenciário.

¹⁴⁸ BRASIL. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 18 mar. 2014

¹⁴⁹ Art. 7 São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal

De acordo com as decisões dos tribunais, o entendimento sobre as horas extras é no sentido de tratar de uma verba remuneratória, e portanto, deve incidir as contribuições previdenciárias.

Decisão acertada dos tribunais superiores, consignando o entendimento adotado neste trabalho. A característica fundamental da verba trabalhista para fins de incidência das contribuições, é ter sua relação com o salário, obter o caráter remuneratório.

Nestes precedentes restam claro a incidência sobre as horas extras:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. HORAS-EXTRAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de horas-extras em razão de seu caráter remuneratório. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido.¹⁵⁰

Para tanto o entendimento sobre as horas extras está consolidada neste sentido.

6.2.2 Adicional noturno

O trabalho noturno consiste na atividade laboral realizada no período de 22 horas da noite até as 5 horas da manhã do dia seguinte. A jornada noturna urbana abrange 8 horas jurídicas de trabalho, pois a hora noturna corresponde a 52 minutos e 30 segundos. Há, portanto, uma redução de 07 minutos e 30 segundos, que multiplicados por 08 horas constitui uma redução de 01 hora. Com isto, a jornada de trabalho está estabelecida em 07 horas.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e, por reflexo e influência dela, dos Tribunais Regionais Federais, tem decidido e afirmado que o adicional noturno possui natureza salarial e remuneratória, por isso deve integrar os salários de contribuição.

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, ao julgar recurso repetitivo, que incide contribuição previdenciária sobre horas extras, adicional

¹⁵⁰ BRASIL. **Agravo em Recurso Especial nº 300.122/AL**. Rel. Min. Arnaldo Esteves, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 25 abr. 2014.

noturno e adicional de periculosidade, em virtude da natureza remuneratória dessas verbas.

O relator ministro Herman Benjamin explicou que “a regra da competência tributária, para a instituição de contribuição pelas empresas, é trazida pela Constituição Federal em seu artigo 195, inciso I, alínea “a”. De acordo com a regra, a União possui competência para exigir, por lei ordinária, contribuição 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”¹⁵¹. O assunto é tratado pelo artigo 22 da Lei 8.212/91.

Este entendimento representa a ideia trabalhada neste trabalho, para ocorrer a incidência é essencial que não seja integrado ao salário e remuneração, não ocorrendo, estará em concordância pela incidência da contribuição.

6.2.3 Adicional de insalubridade

O adicional de insalubridade constitui uma compensação financeira ao trabalho prestado em condições vulneráveis à atuação de agentes nocivos à saúde do trabalhador. Ele possui diferentes percentuais dependendo do grau de insalubridade (grau mínimo – 10%; grau médio - 20%; grau máximo – 40%). Em razão do risco eminente a saúde do trabalhador e a necessidade de compensação a exposição do risco, a matéria mereceu tratamento constitucional, em seu art. 7º, inc. XXIII.

A CLT considera como insalubre as atividades ou operações que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham os empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição aos seus efeitos.

A jurisprudência pátria vem seguindo no sentido da incidência da contribuição previdenciária sobre esta verba.

O entendimento principal ocorre por conta do §1º do art. 457 das consolidações das Leis do Trabalho, dispondo que as gratificações ajustadas integram o salário do empregado.

Entendimento coaduna-se com as premissas adotadas neste trabalho, os adicionais sempre possuem natureza remuneratória, e portanto, merecem incidir a

¹⁵¹ BRASIL. **Recurso Especial nº 1.358.281/SP**. Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 26 jun. 2013.

Contribuição.

6.2.4 Adicional de periculosidade

O adicional de periculosidade é devido àquelas funções que, por sua natureza ou método de trabalho, implicam em contato constante com material inflamável, explosivos, energia elétrica, atividades com operações com radiação ionizantes ou substâncias radioativas, ou ainda, em face de contato constante com bomba de gasolina.

Face o risco de morte em manipular ou estar em contato com estes produtos é assegurado ao trabalhador um adicional de 30% sobre sua remuneração, como forma de compensação pelo risco sofrido. Estas regras estão reguladas no art., 193 da CLT.

Art. 193- São consideradas atividades ou operações perigosas, na forma da regulamentação aprovada pelo Ministério do Trabalho, aquelas que, por sua natureza ou métodos de trabalho, impliquem o contato permanente com inflamáveis ou explosivos em condições de risco acentuado.

§1o - O trabalho em condições de periculosidade assegura ao empregado um adicional de 30% (trinta por cento) sobre o salário sem os acréscimos resultantes de gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa.¹⁵²

Os nossos tribunais vem seguindo no sentido da incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o adicional de periculosidade:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. CPC, ART. 557, § 1o. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS DE HORA-EXTRA, TRABALHO NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. PRÊMIO. GRATIFICAÇÃO. REPOUSO SEMANAL REMUNERADO. INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS 15 (QUINZE) DIAS DE AFASTAMENTO. ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.¹⁵³

¹⁵² BRASIL, **Decreto-lei 5.452 de 1º de maio de 1943**- CLT, art 193.

¹⁵³ BRASIL. **Recurso Especial nº 1.358.281/SP**. Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 26 jun. 2013

Seguindo as premissas adotadas neste trabalho, tanto o adicional de periculosidade, o adicional noturno, a hora extra e o adicional de insalubridade tem natureza eminentemente salarial, fazendo parte do salário.

Decisão acertada pelos ministros, no qual merece destaque o trecho do voto proferido no qual "Os adicionais de hora-extra, trabalho noturno, insalubridade, periculosidade tem natureza salarial e, portanto, sujeitam-se à incidência da contribuição previdenciária depois conclui como "Ainda que pago por liberalidade do empregador, o prêmio tem natureza remuneratória, razão pela qual deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

6.2.5 Salário-maternidade

Conforme a Constituição Federal, a empregada gestante passou a ter direito a 120 dias de repouso sem prejuízo do emprego e do salário. A CLT faz a previsão deste benefício no art. 392:

Art. 392. A empregada gestante tem direito à licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário.

Trata-se, na verdade, de benefício de caráter previdenciário e, como tal, não pode ser considerado salário. Marcelo Tavares o define como:

"O salário-maternidade, juntamente com o salário família, é um dos benefícios que visam à cobertura dos encargos familiares. Tem por objetivo a substituição da remuneração da segurada gestante durante os cento e vinte dias de repouso, referentes à licença maternidade. "¹⁵⁴

O salário maternidade não corresponde a uma forma de salário, pois não remunera o empregado pelo exercício de uma atividade laboral.

O STJ decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o valor do salário-maternidade e de férias gozadas pelo empregado.

¹⁵⁴ TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário, Regime Geral de Previdência Social e Regimes Próprios de Previdência Social**. Ed. Lúmen Juris. Rio de Janeiro: 2007. 9a ed. p. 168.

A 1ª seção do STJ¹⁵⁵ considerou que esses benefícios não são caracterizados como contraprestação de serviço e caráter de indenização, e concluíram que não devem ser consideradas hipóteses de incidência da contribuição.

Em trecho do voto do relator. “Tanto no salário-maternidade quanto nas férias gozadas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo empregado, razão pela qual não é possível caracterizá-los como contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim, como compensação ou indenização legalmente previstas com o fim de proteger e auxiliar o trabalhador”, confirma o entendimento adotado neste trabalho.

Para a verba indenizatória sofrer a incidência de tal exação deve ser de caráter remuneratório, se o salário maternidade visa indenizar a gestante no seu período gestacional, não há o que ser falar em remuneração.

6.2.6 Terço constitucional de férias e férias indenizadas

As férias possuem um período de interrupção do contrato de trabalho, havendo a obrigatoriedade do pagamento de salário e a contagem do tempo de serviço concedido ao empregado no decurso do seu período aquisitivo de 12 meses, objetivando a recuperação do trabalhador a fim de combater o cansaço físico e psicológico, assim como, meio de socialização do trabalhador.

A Constituição determina que o pagamento da remuneração (férias) seja acrescido de gratificação compulsória, onde o empregado tem direito a um terço a mais no salário normal, conforme o art. 7º, XVII.

Destarte lembrar que o já mencionado art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, em sua alínea "d", destaca que "[...] 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" não fazem parte do salário de contribuição.

Porém, isso não significa que esse valor por ele auferido deve ser tributado por meio de contribuição previdenciária haja vista que o fato imponível para restar configurado exige a efetiva prestação do serviço pelo empregado. Sem que isso ocorra, estaremos fora do alcance da Regra-Matriz de Incidência, caracterizando o pagamento das férias como uma indenização paga ao empregado objetivando o

¹⁵⁵ BRASIL. **Recurso Especial nº 1.322.945/DF**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 8 mar. 2013.

combate de seu cansaço físico e psicológico.

Igualmente, conforme dito acima, o Colendo Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento de que "os valores pagos relativos ao auxílio-acidente, ao aviso-prévio indenizado, ao auxílio-creche, ao abono de férias e ao terço de férias indenizadas não se sujeitam à incidência da exação, tendo em conta o seu caráter indenizatório"¹⁵⁶

A Jurisprudência pacífica do STF considera que este abono possui a finalidade de permitir um "reforço financeiro neste período (férias)". Com isso, a Colenda Corte concluiu que esta verba possui natureza jurídica compensatória/indenizatória¹⁵⁷.

Ademais, por constituir um ganho eventual, o terço constitucional de férias não são incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e tampouco integram a base de cálculo do benefício, conforme o disposto no § 11, do art. 201 da CRFB.

Portanto como se trata de uma clara indenização, não tendo nenhum vínculo com a remuneração do trabalho, não merece ser contemplada a incidência das contribuições previdenciárias sobre estas verbas.

6.2.7 Salário-família

O salário-família constitui um direito assegurado aos trabalhadores e será pago mensalmente ao empregado pela empresa. Faz jus ao benefício os trabalhadores de baixa renda que possuírem renda entre R\$ 472,00 até R\$ 710,08 (Portaria nº 77, de 12 março de 2008), além de dependentes.

Trata-se de benefício de natureza previdenciária e está previsto no art. 7º, XII, da Constituição Federal¹⁵⁸ e no Decreto nº 3048/99¹⁵⁹.

¹⁵⁶ BRASIL. **Recurso Especial nº 973.436/SC**, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 25 fev. 2008.

¹⁵⁷ BRASIL. **Agravo de Instrumento no Agravo Regimental**. Relator(a) Min. Carmen Lúcia. Julgamento 07/04, Primeira Turma

¹⁵⁸ Art. 7 São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei.

¹⁵⁹ Art. 81. O salário-família será devido, mensalmente, ao segurado empregado, exceto o doméstico, e ao trabalhador avulso que tenham salário-de-contribuição inferior ou igual a R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais), na proporção do respectivo número de filhos ou equiparados, nos termos do art. 16, observado o disposto no art. 83.

No mesmo Decreto nº 3048/99 possui artigos que anunciam a sua não integração ao salário:

Art. 31. Salário-de-benefício é o valor básico utilizado para cálculo da renda mensal dos benefícios de prestação continuada, inclusive os regidos por normas especiais, exceto o salário-família, a pensão por morte, o salário-maternidade e os demais benefícios de legislação especial.

Art. 92. As cotas do salário-família não serão incorporadas, para qualquer efeito, ao salário ou ao benefício.

Por se tratar de benefício não incorporável ao computo dos rendimentos que integram a aposentadoria do trabalhador, não resta dúvida que o salário-família não constitui salário, não podendo incidir sobre ele, a contribuição previdenciária.

6.2.8 Aviso prévio

O aviso prévio tem como finalidade comunicar a outra parte do contrato de trabalho que não há mais interesse na continuidade do pacto laboral. Para isso, deve haver um período mínimo de tempo previsto em lei, onde uma parte comunica a outra que, no prazo de 30 dias, o contrato de trabalho será rescindido. Esta sistemática visa tanto dar ao empregado tempo hábil para procurar outro emprego, quanto ao empregador repor a mão-de-obra.

O aviso prévio está regulado no art. 7º, XXI, da CRFB e no art. 487 da CLT. O § 1º do art. 487 da CLT determina que rescindido o contrato antes de findo o prazo do aviso, o empregado tem direito ao pagamento do valor relativo ao salário correspondente aquele período.

A controvérsia a respeito da incidência de contribuição previdenciária surge exatamente sobre esse aviso prévio na modalidade indenizado.

Vale lembrar que as parcelas não possuem natureza jurídica salarial em virtude de constituir indenização pela perda repentina do emprego.

Além disso, o aviso prévio indenizado não pode ser considerado como rendimentos de qualquer natureza, pois não decorre de prestação de trabalho, desta maneira não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas.

Em razão disso, não poderia o Decreto 6727/09 revogar a alínea “f”, do inciso V, § 9º, do art. 214, do Decreto 3048/99, o qual dispunha que o aviso prévio não

integrava o salário de contribuição. É sabido que as verbas indenizatórias não compõem parcela do salário do empregado, posto que não têm caráter de habitualidade, têm natureza meramente ressarcitória, pagas com a finalidade de recompor o patrimônio do empregado desligado sem justa causa, não incidindo sobre elas a contribuição.

Julgados dos tribunais vem seguindo o sentido adotado neste trabalho, não há dúvidas que o próprio nome já demonstra o termo indenização, não merecendo a incidência das contribuições previdenciárias:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. AUXÍLIO-DOENÇA OU ACIDENTE. PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXIGIBILIDADE. SALÁRIO-MATERNIDADE. SALÁRIO-PATERNIDADE. ADICIONAL DE FÉRIAS DE 1/3. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CORREÇÃO MONETÁRIA.¹⁶⁰

6.2.9 Auxílio-educação

O auxílio-educação é um subsídio pago pelo empregador em benefício do empregado, a fim de qualificá-lo e elevar seu grau de escolaridade. Sendo assim, o auxílio-educação compreende todos os níveis de educação (fundamental, médio, superior e pós-graduação).

Por ser tratar de uma política relevante e louvável das muitas empresas a concessão de auxílio-educação com o objetivo de qualificar os seus empregados. A dúvida, no entanto, reside em saber se o valor econômico correspondente a esse auxílio configura salário para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Não obstante, a Lei 8212/91, em seu art. 28, § 9, “t”, dispõe expressamente que estas verbas não integram o salário-contribuição; a Receita Federal do Brasil, por meio de uma interpretação restritiva, entende que somente as verbas despendidas para o ensino fundamental estão isentas da contribuição previdenciária.

O entendimento do órgão fazendário, além de antijurídico, causa enorme prejuízo aos empregados uma vez que desestimula os empregadores a investir na qualificação técnica de seus profissionais, limitando a possibilidade de promoções e

¹⁶⁰ BRASIL. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 18 mar. 2014

acesso a remunerações maiores.

Em decisões acertadas, os tribunais vem decidindo pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. VERBA DESPROVIDA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE DA CDA. APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA.

1. O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho. 2. A ausência de prequestionamento dos dispositivos legais ditos violados atrai o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF. 3. Inviável o reexame de matéria de prova em sede de recurso especial (Súmula 07/STJ). 4. Recurso especial a que se nega provimento.¹⁶¹

Ressalte-se que o artigo 458, § 2º, II da CLT é categórico ao determinar que os pagamentos efetuados para a educação dos empregados não constituem salário. Configurando perfeitamente as premissas deste trabalho.

6.2.10 Auxílio-doença

Como é sabido, a Carta Magna de 1988 assegura aos trabalhadores, urbanos e rurais, *"seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa"* (art. 7º, inc. XVIII).

Da leitura do citado dispositivo constitucional, infere-se que aludida verba possui caráter eminentemente indenizatório, haja vista que o trabalhador, afastado por motivos de saúde, não chega laborar efetivamente, mas sim a gozar de um benefício que visa a garantir seu sustento enquanto não pode fazê-lo por esforço próprio.

Com efeito, quando esse benefício é suportado pelo empregador nos 15

¹⁶¹ BRASIL. **Recurso Especial nº 324.178/PR**, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 17 dez. 2004.

(quinze) primeiros dias de afastamento, por força do imperativo legal contido no art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91, não é correto que sobre o mesmo incida qualquer contribuição previdenciária.

Por oportuno, o trecho de recente precedente estabelecido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, coloca um ponto interessante sobre 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.¹⁶²

Assim, os benefícios em questão não comportam natureza salarial, uma vez que não há contra prestação ao trabalho realizado e possui efeitos transitórios, não devendo sobre eles incidirem a contribuição previdenciária.

Pelas premissas adotadas neste trabalho, está acertada a decisão dos tribunais superiores. O auxílio doença indenizado de afastamento durante os 15 dias, tem o caráter eminentemente indenizatório, esta verba indenizatória não tem nenhum vínculo com a remuneração do trabalho.

6.2.11 Auxílio-creche

Para o auxílio creche, o benefício pecuniário concedido pelo empregador aos empregados que possuam dependentes em idade pré-escolar. O pagamento deste auxílio tem por objetivo garantir a formação educacional dos filhos dos trabalhadores e mantê-los em lugar seguro, enquanto os pais estão realizando a jornada de trabalho.

¹⁶² BRASIL. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 18 mar. 2014

Este benefício está previsto no art. 7º, inc. XXV da CRFB. Destaca-se que o artigo 458, § 2º, II da CLT é categórico ao determinar que os pagamentos efetuados a título auxílio-creche não constitui salário. No mesmo sentido, o art. 28, § 9º, “t”; exclui da incidência do salário-de-contribuição as importâncias creditadas a este título.

O auxílio creche não remuneram o trabalhador, mas o indenizam por ter sido privado de um direito previsto no art. 389 , § 1º , da Consolidação das Leis do Trabalho, portanto, não pode a Receita Federal do Brasil estender sua interpretação para realizar a cobrança.

Ademais, O auxílio-creche possui caráter indenizatório, pelo fato de a empresa não manter em funcionamento uma creche em seu próprio estabelecimento e, conseqüentemente, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, em razão de sua natureza.

Entendimento reforçado pelos tribunais superiores acerca da não incidência desta verba sobre as contribuições previdenciárias:

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. **AUXÍLIO-CRECHE. NÃO-INCIDÊNCIA.** 1. O **auxílio-creche** possui caráter indenizatório, pelo fato de a empresa não manter em funcionamento uma **creche** em seu próprio estabelecimento, e não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, em razão de sua natureza. 2. Agravo regimental não provido.¹⁶³

6.3 As limitações da incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de caráter indenizatório, da não amplitude da definição de remuneração

Trabalhamos com a tese da definição de remuneração ter uma amplitude maior que o termo salário.

Quando o Texto Constitucional fala do termo “folha de salário“, na verdade, se referia à folha de salário de contribuição, cuja esta expressão foi estendida no direito tributário para instituição e cobrança das Contribuições Previdenciárias.

Portanto, as verbas que ultrapassam da esfera do salario podem ser

¹⁶³ BRASIL. **Agravo em Recurso Especial nº 1.079.212/SP**. Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJU, Brasília, DF, 13 mai. 2012.

perfeitamente incluídas na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias e o grande debate ocorre justamente na distorção criada com algumas verbas.

Após todas as premissas levantadas no decorrer deste trabalho, chegamos a conclusão de que algumas verbas de caráter indenizatória merecem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Embora o tema esteja e continua sendo muito debatido pelos doutrinadores e tribunais pátrios, estamos chegando a um viés para ratificar e esgotar o tema.

O caminho que vem sendo seguido é no sentido da verba de caráter indenizatório, ter na sua essência, o caráter salarial e remuneratório para não ocorrer a incidência da contribuição previdenciária.

O que nós vimos foram todas as verbas de caráter indenizatória na sua essência, com o intuito de reaver uma reparação e indenizar por aquilo que tenha realizado no seu trabalho, ter o entendimento consolidado nos tribunais superiores.

Conforme estas decisões, chegamos a conclusão de que os entendimentos levantados acerca de cada verba foram muito acertadas.

Todavia, mesmo com o tema chegando ao ponto final, fica a conclusão de que a Contribuição fundamentada no art. 195, I alínea "a", deve preencher o requisito essencial adotado no caput do mesmo artigo, o da seguridade social ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições sociais presentes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tecidas as considerações a respeito do tema proposto no presente trabalho, chegamos às seguintes conclusões:

Capítulo I

- Com o surgimento do movimento do giro linguístico, somente a linguagem é apta para construir a realidade, pois, para se conhecer qualquer objeto do mundo concreto, é mister a produção de linguagem. Sem ela jamais se chegaria ao conhecimento da realidade circundante.
- Os objetos não precedem o discurso, mas surgem com ele, pois é por meio do seu emprego que o mundo circundante ganha significado. Contudo, a significação do vocábulo não depende da relação com o objeto, mas do vínculo que estabelece com outras palavras.
- A verdade não é algo objetivo, mas sim decorrente das regras de estrutura da língua que constroem a realidade. O conhecimento é decorrente da observação das regras de estrutura da língua.
- O que chega pela via dos sentidos é um dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pela transformação do mundo caótico, que circunda o homem, em algo por ele compreensível, que, por meio da linguagem, o ordena e constitui em realidade.
- O conhecimento é uma construção linguística, que se desenvolve na linguagem e segundo seus limites. Ele só ganha sua plenitude por meio da expedição de um juízo.
- Conhecer o direito é compreender a linguagem que o constitui. Sem a compreensão dessa linguagem torna-se impossível conhecer o direito positivo.
- Toda linguagem fundamenta-se noutra linguagem, ou seja, ela sempre se reporta a outra linguagem e não a outra coisa, isso decorre do fato de a linguagem prescindir de referenciais empíricos, pois ela própria se mantém, construindo e desconstruindo suas realidades.

- O direito positivo é o conjunto de normas válidas num dado país, num determinado momento histórico. Sua manifestação se dá através de uma linguagem própria, voltada para a disciplina do comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade.
- A partir da concepção de direito como o conjunto de normas válidas de direito, afasta-se do campo de investigação da ciência do direito as razões econômicas, políticas e sociais que desencadearam a produção da norma jurídica, interessando para o cientista do direito apenas o “conjunto de normas jurídicas válidas”.
- Por conta dos atuais métodos de interpretação e pelo direito estar sempre sujeito a interpretações e alterações, temos nele uma característica muito importante, o caráter construtivista, de estar sempre em construção.
- Ao se tomar o direito como um corpo de linguagem, o método analítico de trabalho hermenêutico mostra-se um mecanismo eficiente para o seu conhecimento, pois enfatiza a uniformidade da análise do objeto e a precisa demarcação da esfera de investigação, permitindo que se entre em contato com o sentido dos textos positivados e com os referenciais culturais que os informa.

Capítulo II

- Norma jurídica é a significação construída a partir da leitura dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional “D (H→C).
- A norma jurídica está sempre na implicitude dos textos, não podendo se falar em norma expressa.
- Toda norma deve ser estruturada na forma hipotético-condicional para ser construído o seu sentido deontico. Caso isso não ocorra, não restará manifestado o sentido prescritivo completo da mensagem legislada. Contudo, as significações que compõem a posição sintática de hipótese e conseqüente das normas jurídicas se modificam de acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos.

- A hipótese traz a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo social, apto a produzir efeitos jurídicos no momento de sua ocorrência. O consequente trata dos efeitos jurídicos gerados por conta da realização do fato previsto na hipótese, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres correlatos, delineando a previsão de uma relação jurídica, modalizada por meios dos funtores deônticos proibido, permitido ou obrigatório.
- A regra matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata, instituidora de tributos, trazendo em seu bojo os critérios necessários para identificar a hipótese de incidência tributária (critério material, temporal e espacial) e o consequente critérios que caracterizam os elementos da relação jurídica tributária (critério pessoal e quantitativo).
- O critério material da hipótese de incidência da contribuição sobre a folha de salários é pagar ou creditar salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço, permitindo, assim, a identificação de um verbo (pagar ou creditar) e seu complemento (salário ou rendimento à pessoa física que lhe preste serviço).
- O critério espacial da regra matriz de incidência da Contribuição Previdenciária coincide com os limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la, a União Federal.
- O critério temporal deve, necessariamente, ser fixado como o instante do pagamento ou creditamento do débito trabalhista ao credor, neste exato momento, ocorre o *fato imponible*, dando nascimento à obrigação previdenciária.

Capítulo III

- Consta da leitura do texto constitucional a noção de tributo como obrigação de caráter pecuniário e compulsório, instituída em lei, que não decorra da prática de ato ilícito, devida ao Estado ou a pessoa por ele delegada, observados os limites constitucionalmente estabelecidos.

- Uma classificação jurídica, formulada com rigor científico, haverá de, a um só tempo, atender ao primados básicos sobre os quais se assenta a teoria das classes e refletir as peculiaridades do direito positivo.
- As propostas classificatórias que dividem os tributos em vinculados e não vinculados, conquanto erigidas em absoluta conformidade com a teoria das classes, não têm o condão de explicar e justificar todas as variáveis sistêmicas, decorrentes das particularidades do direito positivo.
- A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação. Assim, haverá: (a) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (b) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (c) o grupo dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado período de tempo.
- Da reunião dessas três classificações, é proporcionada a identificação de cinco espécies tributárias, são elas: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.
- As contribuições, de acordo com o texto constitucional, subdividem-se em quatro grandes grupos:
 - a) As Contribuições Sociais foram criadas para promover a execução de atividades estatal direcionadas a assegurar a saúde, a assistência dos desamparados e a previdência social;
 - b) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico destinam-se a beneficiar um dado setor econômico que justifique a intervenção do Estado na economia, visando consagrar os princípios insculpidos no art. 170 da Constituição Federal;
 - c) As Contribuições Institucionais de Interesse de Categoria Econômica ou Profissional, também chamadas de “contribuições corporativas”, têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais;

- d) A contribuição destinada ao custeio da iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que foi acrescida ao texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 39/02.
- A Contribuição Previdenciária é uma contribuição social voltada para o financiamento da seguridade social, tendo por fundamento constitucional de validade o art. 195, I, “a” da Constituição Federal, com incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados.

Capítulo IV

- O movimento do Neopositivismo lógico semântico foi uma corrente de pensamento Humano que ganhou força e expressividade em Viena. Esta intensa troca de ideias possibilitou uma série de conclusões tidas como válidas para diversos setores do conhecimento científico e contribuíram para formação de uma teoria geral do conhecimento científico. No qual perceberam que a linguagem natural, com os defeitos que lhe são iminentes jamais traduziria adequadamente os anseios cognoscitivos do ser humano, donde a necessidade de partir-se para a elaboração de linguagens artificiais em que os termos imprecisos fossem substituídos por vocábulos novos, criados estipulativamente.
- Com o Neopositivismo Lógico o ato de interpretar pautou-se em características que conferiram maior coerência, consistência e cientificidade na construção do discurso, afastando as inclinações ideológicas, manifestações emotivas e recursos retóricos, primando pela elaboração do discurso mais neutro possível. Contudo, embora seja elogiável e necessária a utilização da cientificidade no ato de interpretação e, por conseguinte na construção do discurso é preciso salientar que a neutralidade pretendida pelo Neopositivismo Lógico, em contornos absolutos, é algo inatingível, isto porque, como esclarece a Professora Aurora Tomazini: “a neutralidade absoluta, no entanto, é uma utopia, nos termos da filosofia da linguagem adotada neste trabalho, pois todo conhecimento importa uma valoração

(interpretação) condicionada aos horizontes culturais e ideológicas do intérprete.

- O rigor sintático é tão importante para o discurso científico, que apenas desta maneira é capaz de alcançar de maneira efetiva a delimitação de um objeto, conforme os dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, “o discurso científico está caracterizado pela existência de um feixe de proposições linguísticas, relacionadas entre si por leis lógicas, e unitariamente consideradas, em função de convergirem para um único objetivo, que dá aos enunciados um critério de significação objetiva.
- Verificamos que o conceito corresponde a ideia e noção do objeto. Já a definição é um procedimento lógico responsável por isolar um conceito do outro, ela se opera sobre o próprio conceito, separando de todos os demais.
- Remuneração, portanto é gênero do qual salário e gorjeta são espécies. Tudo quanto o empregado auferir em consequência de sua prestação de serviços ao empregador na relação de emprego é remuneração, mesmo quando pagamento não é feito diretamente pelo empregador e sim por um terceiro.
- A definição de salário advinda do direito trabalhista parte da ideia de contraprestação, pagamento. No ramo do direito tributário o termo salário é empregado para constituir a base de cálculo da contribuição previdenciária, termos este que o fisco ao instituir a cobrança desta contribuição, utilizou os mesmos conceitos e definições para englobar o termo “salário”, utilizando tanto no direito trabalhista, como no direito tributário.
- Verificamos que a remuneração é mais ampla que o termo salário. O salário corresponde ao mínimo existencial do trabalhador, é no salário que é determinado o valor base da remuneração paga ao empregado. A remuneração representa uma definição mais ampla do que o salário, a remuneração representa não apenas o salário base, mas todos os valores a receber do trabalhador, inclusive as verbas caráter indenizatório.
- Os termos remuneração e indenização possuem marcantes distinções. A diferença está na causa e no fato gerador. A indenização tem como escopo ressarcir um dano ou compensar um prejuízo ensejado pelo empregador ao empregado. A remuneração tem como causa o trabalho efetivamente prestado ou a disponibilidade do empregado perante o seu empregador. O

salário é devido sem vinculação com qualquer dano. A indenização, por sua vez, não se destina a retribuir um serviço prestado.

Capítulo V

- Competência é norma que limita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas.
- No âmbito tributário, a norma de competência pode ser entendida como espécie normativa que autoriza a atuação das pessoas jurídicas de direito público interno à edição de normas instituidoras de tributo.
- A Constituição Federal de 1988 traçou minuciosamente a competência impositiva dos entes tributantes, estabelecendo os exatos limites da tributação através de uma série de princípios que devem ser seguidos pelo legislador ao criar as figuras de exação.
- A “competência” é norma que qualifica o agente e estabelece a forma e os limites de sua atividade, estampada num juízo hipotético-condicional, formando uma estrutura normativa dotada de sentido deôntico completo. No âmbito tributário, pode ser entendida como espécie normativa que autoriza a atuação das pessoas jurídicas de direito público interno a edição de normas instituidoras de tributo.
- A hipótese da norma de competência tributária é composta pelo sujeito competente para editar o tributo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pelo procedimento legislativo que deve ser realizado para a inserção de enunciados prescritivos no sistema do direito positivo aptos a dar a possibilidade de construção da regra-matriz de incidência tributária e pelas coordenadas de tempo e espaço que deve ocorrer o exercício desse procedimento.
- No conseqüente da norma de competência encontram-se as notas da relação jurídica que vai se estabelecer entre o sujeito competente para edição de tributo e a totalidades de pessoas destinatárias da norma tributária, tendo

como objeto a possibilidade de produzir textos jurídicos que obriguem outros sujeitos de direito a realizar condutas relativas à tributação, estabelecendo os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia, ou seja a matéria que poderá ser tratada pela norma que será criada.

- Define-se salário como contraprestação elementar, de natureza pecuniária, dada ao empregado pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho. Correspondo toda prestação pecuniária, em dinheiro ou cujo o valor nele se possa exprimir, devido ao empregado pelo empregador, relativa à retribuição do trabalho prestado ou simplesmente em face à sua condição de empregado.
- O salário é o valor pago ao empregado diretamente pelo empregador em face da existência do contrato de trabalho, destinado a retribuir a prestação de trabalho e a remuneração, além do salário, engloba eventuais valores recebidos pelo empregado de terceiros em função do contrato de trabalho celebrado com o seu empregador.
- A remuneração o conjunto das retribuições econômicas que o empregado recebe em razão do contrato de trabalho, sejam elas pegadas pelo empregador ou não. A remuneração é gênero do qual o salário é uma espécie.

Capítulo VI

- Uma leitura do texto legal já é suficiente para perceber que houve um descompasso entre a permissão constitucional e a utilização, pelo legislador ordinário, da competência que foi deferida à União para instituição da contribuição social sobre a folha de salário.
- Ocorre que nem todas as verbas recebidas pelos empregados ou prestadores de serviço sofrem a incidência da contribuição previdenciária, entre elas, podemos destacar as verbas trabalhistas de natureza indenizatória.
- As horas extras são aquelas que ultrapassam a jornada normal fixada por lei, convenção coletiva, sentença normativa ou contrato individual de trabalho, de acordo com as decisões dos tribunais, o entendimento sobre as horas extras

é no sentido de tratar de uma verba remuneratória, e portanto, deve incidir as contribuições previdenciárias.

- O trabalho noturno consiste na atividade laboral realizada no período de 22 horas da noite até as 5 horas da manhã do dia seguinte. A jornada noturna urbana abrange 8 horas jurídicas de trabalho, pois a hora noturna corresponde a 52 minutos e 30 segundos. Há, portanto, uma redução de 07 minutos e 30 segundos, que multiplicados por 08 horas constitui uma redução de 01 hora. Com isto, a jornada de trabalho está estabelecida em 07 horas, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e, por reflexo e influência dela, dos Tribunais Regionais Federais, tem decidido e afirmado que o adicional noturno possui natureza salarial e remuneratória, por isso deve integrar os salários de contribuição.
- O adicional de insalubridade constitui uma compensação financeira ao trabalho prestado em condições vulneráveis à atuação de agentes nocivos à saúde do trabalhador. Ele possui diferentes percentuais dependendo do grau de insalubridade (grau mínimo – 10%; grau médio - 20%; grau máximo – 40%). Em razão do risco eminente a saúde do trabalhador e a necessidade de compensação a exposição do risco, a jurisprudência pátria vem seguindo no sentido da incidência da contribuição previdenciária sobre esta verba.
- O adicional de periculosidade é devido àquelas funções que, por sua natureza ou método de trabalho, implicam em contato constante com materiais perigosos. Os nossos tribunais vem seguindo no sentido da incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o adicional de periculosidade.
- O salário maternidade não corresponde a uma forma de salário, pois não remunera o empregado pelo exercício de uma atividade laboral, o STJ decidiu que não incide contribuição previdenciária sobre o valor do salário-maternidade e de férias gozadas pelo empregado.
- O salário-família constitui um direito assegurado aos trabalhadores e será pago mensalmente ao empregado pela empresa, por se tratar de benefício não incorporável ao computo dos rendimentos que integrarão a aposentadoria do trabalhador, não resta dúvida que o salário-família não constitui salário, não podendo incidir sobre ele, a contribuição previdenciária.

- O aviso prévio tem como finalidade comunicar a outra parte do contrato de trabalho que não há mais interesse na continuidade do pacto laboral. Para isso, deve haver um período mínimo de tempo previsto em lei, Julgados dos tribunais vem seguindo o sentido adotado neste trabalho, não há dúvidas que o próprio nome já demonstra o termo indenização, não merecendo a incidência das contribuições previdenciárias.
- O auxílio-educação é um subsídio pago pelo empregador em benefício do empregado, a fim de qualificá-lo e elevar seu grau de escolaridade, em decisões acertadas, os tribunais vem decidindo pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação.
- O auxílio-doença, quando esse benefício é suportado pelo empregador nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento, por força do imperativo legal contido no art. 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91, não é correto que sobre o mesmo incida qualquer contribuição previdenciária. Assim, os benefícios em questão não comportam natureza salarial, uma vez que não há contra prestação ao trabalho realizado e possui efeitos transitórios, não devendo sobre eles incidirem a contribuição previdenciária.
- Para o auxílio creche, o benefício pecuniário concedido pelo empregador aos empregados que possuam dependentes em idade pré-escolar. O pagamento deste auxílio tem por objetivo garantir a formação educacional dos filhos dos trabalhadores e mantê-los em lugar seguro, enquanto os pais estão realizando a jornada de trabalho, Ademais, O auxílio-creche possui caráter indenizatório, pelo fato de a empresa não manter em funcionamento uma creche em seu próprio estabelecimento e, conseqüentemente, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, em razão de sua natureza.
- Por fim, O caminho que vem sendo seguido é no sentido da verba de caráter indenizatório, ter na sua essência, o caráter salarial e remuneratório para não ocorrer a incidência da contribuição previdenciária e o que nós vimos foram todas as verbas de caráter indenizatória na sua essência, com o intuito de reaver uma reparação e indenizar por aquilo que tenha realizado no seu trabalho, ter o entendimento consolidado nos tribunais superiores, conforme estas decisões, chegamos a conclusão de que os entendimentos levantados acerca de cada verba foram muito acertadas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. O conceito e a classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 15, n. 55, 1991.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AZEREDO, Beatriz. **As Contribuições Sociais no Projeto de Constituição**. Brasília: Ipea, nov.1987a.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BALERA, Wagner. **Contribuições sociais**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v.60.

BRASIL, **Decreto-lei 5.452 de 1º de maio de 1943**, denominado Consolidação das Leis do Trabalho.

_____. **Constituição da república federativa do brasil**, 1988.

_____. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 18 mar. 2014.

_____. **Recurso Especial nº 1.322.945/DF**, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 8 mar. 2013.

_____. **Agravo em Recurso Especial nº 300.122/AL**. Rel. Min. Arnaldo Esteves, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 25 abr. 2014

_____. **Recurso Especial nº 1.358.281/SP**. Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Turma, DJU, Brasília, DF, 26 jun. 2013.

_____. **Recurso Especial nº 963.387/RS**. Rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Turma, DJU, Brasília, DF, 2007.

_____. **Agravo em Recurso Especial nº 1.079.212/SP**. Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJU, Brasília, DF, 13 mai. 2012.

_____. **Recurso Especial nº 324.178/PR**, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma. DJU, Brasília, DF, 17 dez. 2004.

_____. **Recurso Extraordinário nº 116.772-9/RS**, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJU, Brasília, DF, 16 dez. 1994.

_____. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.72.09.002953-0/RS, Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma, DJE, 28 mai. 2008.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. DOU, Brasília, DF, 27 out. 1966.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Apostila do curso de pós-graduação em filosofia do direito I** (Lógica jurídica). São Paulo: PUC/SP, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Filosofia do Direito I: lógica jurídica**. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUC, 2005.

_____. IPI: comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB), **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 12, p. 42, set. 1996.

CATHARINO, José Martins, **Tratado Jurídico do Salário**, São Paulo, Edição fac-similada, Editora Ltr e Edusp, 1997.

_____, **Contrato de Emprego**, 1962.

_____, **Trabalho dos Menores e das Mulheres** Ltr nº 27/41.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2001.

COPI, Irving Marmer. **Introdução à lógica**. 2. Ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial, **Revista de Direito Tributário**, n. 55, São Paulo, RT, 1991.

FLUSSER, Vilem. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo. Annablume, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Tácio Lacerda. **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMES, Orlando, **O salário no Direito Brasileiro**, São Paulo, editora Ltr, 1996, Edição Fac-Similada.

HARET, Florence. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. Florence; CARNEIRO, Jerson (Coord.). **Vilém Flusser e Juristas: Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009.

HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Versão 2.0a. São Paulo: Objetiva, 2007. 1 CD-ROM.

JÚNIOR, José de Anchieta Nogueira, **Soluções Práticas de Direito do Trabalho**, 1950.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética. 2000.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARANHÃO, Délio, **Direito do Trabalho**, 1996.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 27º Ed. São Paulo: Atlas. 2012.

MIRANDA, Pontes, **Tratado de Direito Privado**, 1964.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALEM, Tárez Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2006.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2001.

_____, **O Salário**, São Paulo, Edição fac-similada, Editora Ltr, 1996.

_____, **Manual do Salário**. 1ª Ed. São Paulo: LTR. 1984.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2001.

REALE, Miguel. **Cinco temas do culturalismo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

REZENDE, Azeredo. **Fundos Sociais**. Brasília: Ipea, 1986.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Compensação e restituição de tributos. **Repertório de Jurisprudência IOB**, 1. quinzena fev. 1996.

_____. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SUSSEKIND, Arnaldo, **Instituições de Direito do Trabalho**, vol. 1, 18ª edição, São Paulo. Editora Ltr, 1999.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito Previdenciário, Regime Geral de Previdência Social e Regimes Próprios de Previdência Social**. Ed. Lúmen Juris. Rio de Janeiro: 2007. 9a ed.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**: São Paulo: Noeses, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.