

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ALINE TIMOSSI RAPOSO

**“A NÃO INCIDÊNCIA DA VERBA
PREVIDENCIÁRIA”**

Orientadora: Professora Doutora Aurora Tomazzini de Carvalho

São Paulo

2013

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ALINE TIMOSSI RAPOSO

**“A NÃO INCIDÊNCIA DA VERBA
PREVIDENCIÁRIA”**

Monografia apresentada no Curso de Especialização
em Direito Tributário da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo sob a orientação da Professora
Doutora Aurora Tomazzini de Carvalho.

São Paulo
2013

Nome: Aline Timossi Raposo

Título: A não incidência da verba previdenciária

Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo sob a orientação da Professora Doutora Aurora Tomazzini de Carvalho.

Aprovado em:

Professor: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Com amor, dedico este trabalho aos meus pais Willians (*in memorian*) e Cleonice, pelo amor, dedicação e ensinamentos.

Ao meu marido, Rogério, por estar sempre presente ao meu lado e me fazendo feliz.

Agradeço as minhas amigas do trabalho, Amanda, Priscila e Máira, que muito me apoiam.

Em especial a Priscila, que me ajudou com ideias e discussões para o presente projeto.

SUMÁRIO

RESUMO	7
PREFÁCIO	8
1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	9
1.1 Conceito das Contribuições Sociais	9
1.2 Natureza Jurídica das Contribuições Sociais	10
1.2.1 Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias	13
2. FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	15
2.1 Aspecto Material	16
2.2 Aspecto Espacial	16
2.3 Aspecto Temporal	17
2.4 Sujeitos: Ativo e Passivo	18
2.5 Alíquota e Base de Cálculo	20
3. REMUNERAÇÃO, SALÁRIO E INDENIZAÇÃO	23
3.1 Salário – Parcelas Integrantes e Não Integrantes	25
4. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO	26
5. PARCELAS INDENIZATÓRIAS QUE NÃO INCIDEM CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	28
5.1 Férias Não Gozadas, Adicional Constitucional de 1/3 de Férias, Abono de Férias e Dobra de Férias	28
5.2 Benefícios da Previdência Social	29
5.3 Diárias de Viagem	30
5.4 Alimentação do Trabalhador	31
5.5 Transporte do Trabalhador	32
5.6 Saúde do Trabalhador	34
5.7 Reembolsos de Creche e Babá	35

5.8	Seguro de Vida em Grupo	36
5.9	Plano de Previdência Complementar	36
5.10	Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, Lucros e Dividendos, Pró-Labore e Juros sobre Capital Próprio	38
5.11	Ajuda de Custo.....	39
5.12	Bolsa Estágio	40
5.13	Educação do Trabalhador	41
5.14	Abonos PIS e PASEP	42
5.16	Complemento de Auxílio-Doença	42
5.17	Direitos Autorais	43
5.18	Stock Options	44
6.	PARCELAS QUESTIONÁVEIS	45
6.1	Salário-Maternidade.....	45
6.2	Abono Único e Ganhos Eventuais.....	49
6.3	Aviso Prévio Indenizado	51
6.4	Auxílio-Doença e Auxílio-Acidente.....	52
7.	O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	55
8.	CONCLUSÃO	56
9.	BIBLIOGRAFIA	58

RESUMO

A Constituição Federal prevê as contribuições sociais de natureza previdenciária, em seu art. 195, I, “a”, o qual dispõe ser devida pelo empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Contudo, nem todas as verbas recebidas pelos empregados ou prestadores de serviço sofrem a incidência da contribuição previdenciária, pois, algumas delas, não possuem natureza salarial.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo exaurir o tema quanto às rubricas que não incidem a verba previdenciária, tendo em vista os inúmeros erros conceituais cometidos pelas empresas e pelo fisco previdenciário, como também o custo elevadíssimo desta contribuição para a sociedade.

ABSTRACT

The Federal Constitution provides for social contributions social security nature in his art. 195, I, "a", which has to be owed by the employer, the company and the entity she equated in the form of law, incidents on payroll and other labour income paid or credited, in any capacity to a person that you pay service, even without employment.

However, not all the funds received by employees or service providers suffer the impact of the social security contribution, because some of them do not have wage nature.

Thus, the present work aims to exhaust the topic with regard to items which do not affect the social security budget, in view of the numerous conceptual errors committed by the companies and the social security Treasury, as well as the enormous cost of this contribution to society.

PREFÁCIO

O desígnio do presente trabalho traduz-se na ideia de se aprofundar no conceito de contribuição social de natureza previdenciária, assim como nas verbas trabalhistas não incidentes desta contribuição.

A discussão trará à tona que o artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8.212/91 c/c o artigo 214, parágrafo 9º, do Decreto 3048/99, traz um rol exemplificativo de parcelas excluídas do salário-de-contribuição.

E, apesar da utilidade desta lista, existem outras verbas de caráter não salarial, indenizatória ou encargo social, bem como verbas percebidas de forma eventual, que também estão fora do âmbito de incidência da contribuição previdenciária, independente de expressa previsão legal.

Assim, será demonstrado cada rubrica não incidente na base do salário-de-contribuição de forma individualizada, o entendimento da entidade fiscalizadora e o posicionamento dos contribuintes.

1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

1.1 Conceito das Contribuições Sociais

Conforme dispõe o art. 149 da Constituição Federal, as contribuições podem ser classificadas em três espécies: as sociais; as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais.

As contribuições sociais são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as de intervenção no domínio econômico são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir determinadas distorções, e as de interesse das categorias profissionais é destinado ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, CREA etc.).

As contribuições sociais gerais, a sua conceituação será obtida de modo negativo, ou seja, as contribuições gerais são aquelas não tipificadas ou diversas das tipificadas na Constituição. Frise-se que o STF¹ vem reconhecendo a possibilidade de existir contribuições sociais gerais, como por exemplos nas contribuições relativas ao SESI, SENAI, SESC, SENAC.

Explica Paulo Ayres Barreto²:

“As contribuições sociais gerais destinam-se ao financiamento das demais áreas de atuação da União, no campo social, que, como dissemos tem grande abrangência. A ordem social é fundada no primado do trabalho e objetiva o bem estar e a justiça social. Engloba o direito à educação, cultura e habitação”.

Sendo que as contribuições sociais podem ser subdivididas em: a) previdenciárias, se destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, e são formadas pelas contribuições dos segurados e das empresas (arts. 20/23 da Lei nº 8.212/1991); b) e não previdenciárias, quando voltadas para o custeio da Assistência Social e da Saúde Pública. Exemplos: a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que recai sobre o lucro, o PIS (Programa de Integração Social), o qual recai sobre a receita ou o faturamento, a COFINS

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1924 MC / DF - DISTRITO FEDERAL, Ministro Relator Neri da Silveira, DJE 07/08/2009.

² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

(Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que recai também sobre o faturamento ou receita.

1.2. Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

As constituições brasileiras anteriores não contemplavam todas as contribuições hoje previstas, razão pela qual muito se discutia acerca da natureza jurídica, se tributária ou não, das contribuições.

Contudo, a Constituição Federal de 1988 inovou ao trazer a expressão contribuição social, como exemplo no artigo 195.

“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)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

Visto o artigo acima, com a edição da nova Constituição Federal, conclui-se que a natureza jurídica dessas contribuições é de tributo (teoria fiscal), vez que classificou as contribuições como tributos por estarem localizadas no capítulo constitucional que contém o sistema tributário (art. 145 e 149), e da interpretação conjugada dos artigos 145, 149 e 195 que cuidam, respectivamente, dos tributos, em geral, das contribuições, em especial, e das contribuições sociais destinadas à seguridade social. Consolidou, esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o RE nº 603191/RG que contribuições têm natureza tributária³.

Submetidas ao regime jurídico tributário, é de concluir que às contribuições aplicam-se as disposições constitucionais aplicáveis aos tributos. É da essência das contribuições a sua finalidade benéfica, ou seja, o produto de sua arrecadação é destinado, apenas e exclusivamente, ao fim a que, por lei, se propõem sob pena de restarem descaracterizadas.

Nesse diapasão cabe transcrever sabias lições sobre a natureza jurídica das contribuições em estudo.

Humberto Ávila⁴ diz:

“A obrigação cuja instituição é permitida pelos arts. 149 e 195 encaixam-se no conceito constitucional pressuposto de tributo e no conceito legal estabelecido nos moldes instituídos pela Constituição. Com efeito, as contribuições constituem obrigações pecuniárias instituídas em lei que não constituem sanção de ato ilícito. Além disso, as contribuições estão inseridas no Sistema Tributário Nacional, mesmo nas hipóteses em que algumas regras de competência estão localizadas fora desse sistema. Ainda, a Constituição institui determinadas regras aproximando “impostos, taxas ou contribuições” (art. 150, § 6º) e “impostos ou contribuição” (art. 150, §6º), no sentido de qualificá-las como espécies tributárias. Por último, o próprio art. 149 determina, nas instituições de contribuições, a observância da lei complementar que dispõe sobre conflitos de competência, “em matéria tributária”, regula as limitações constitucionais ao “poder de tributar”, estabelece normas gerais em matéria de “legislação tributária”. Isso não significa que as contribuições tenham o mesmo regime jurídico das outras espécies. Não têm. Mas a diferença de regime jurídico em nada altera a natureza tributária das contribuições.

³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário nº 603.191/RG, Ministra Relatora Ellen Gracie, DJe 30/09/2011.

⁴ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. As contribuições no sistema tributário brasileiro. Dialética, São Paulo, 2003, p.316.

Não há correspondência biunívoca entre natureza e regime, de tal sorte que, onde houver determinada natureza jurídica, necessariamente dever haver o mesmo regime jurídico. Tanto é assim, que há vários impostos submetidos a regimes jurídicos diversos, e contribuições submetidas a regras diferentes. Enfim, o regime jurídico distinto não conduz a naturezas jurídicas discordantes. Essa constatação é de grande valia, já que alguns autores sustentaram que as contribuições não possuem natureza jurídica tributária pela simples circunstância de o artigo 149 ter determinado que elas devam obedecer às normas gerais tributárias e aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

Nesse mesmo contexto, Luciano Amaro⁵ preleciona:

“O que importa sublinhar é que a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 149) no setor de ordem social. Um terceiro grupo de tributos é composto pelas exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções gerais e indivisíveis do Estado (como ocorre com os impostos) nem numa utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo). A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação à determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Aqui se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são três subespécies de contribuições”.

Desse modo, considerando o teor do art. 3º do CTN, a contribuição social é caracterizada por ser uma obrigação compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, após a Constituição Federal de 1988, a natureza jurídica fiscal das contribuições sociais é a mais acertada.

⁵AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 53.

1.3. Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias

No sistema jurídico brasileiro, as contribuições previdenciárias pertencem ao grupo das contribuições especiais ou das contribuições sociais em sentido amplo.

Trata-se, especificamente, de uma subespécie de contribuição social para a seguridade social incidente sobre a remuneração que se destina a retribuir o trabalho.

Durante muitos anos discutiu-se a natureza jurídica da contribuição previdenciária e inúmeras teorias foram apresentadas. A seguir, em apertada síntese, serão apresentadas as principais teorias desenvolvidas no sistema jurídico nacional.

A primeira é a Teoria do prêmio de seguro, que muito se assemelha ao instituto do Direito Civil, o qual há um seguro, mas de caráter social, de adesão compulsória e, em regra, independe da vontade do segurado.

A segunda trata-se da Teoria do Salário Diferido, em outras palavras, a referida contribuição teria natureza retributiva e nasceria diretamente do contrato de trabalho.

Já a terceira Teoria explica ser a contribuição previdenciária uma exação especial ou *sui generis*. Não seria uma exação tributária.

Quanto à quarta Teoria, esta identifica a contribuição previdenciária como tributo por entender que se enquadra na sistemática contida do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Contudo, teria característica ora de taxa, dado o seu caráter contraprestativo, e ora de imposto, uma vez que não há uma contraprestação estatal imediata em proveito do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Por fim, a última Teoria, com a qual me simpatizo, é de que seria uma espécie tributária autônoma (Teoria Pentapartite).

Assim, a esmagadora maioria dos doutrinadores pátrios afirma que as contribuições sociais dentre as quais se inclui a previdenciária, possuem natureza jurídica tributária, submetendo-se, por consequência, às regras aplicáveis aos tributos.

Assim, deflui daí, que as contribuições previdenciárias têm a natureza jurídica de tributos, à luz do que dispõe o art. 3º, do Código Tributário Nacional – CTN, por ter os

atributos da compulsoriedade, da não sanção de ilicitude e da cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que deverão ser revertidas ao trabalhador ao final de sua jornada.

Chamam-se de contribuições previdenciárias aquelas destinadas exclusivamente ao custeio dos benefícios previdenciários. São as contribuições do empregador, da empresa e entidades a elas equiparadas sobre a folha de pagamento, as contribuições do trabalhador e demais segurados sobre a remuneração recebida.

As contribuições previdenciárias são arrecadas, fiscalizadas, lançadas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde a vigência da Lei nº 11.457, de 16/03/2007.

Percebe-se, por fim, que as contribuições previdenciárias estão ligadas, a princípio, à remuneração do trabalho, sendo esta base das contribuições das empresas e dos trabalhadores.

2. FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Diz o CTN em seu artigo 114 que “*fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

Para Hugo de Brito Machado⁶ essa definição consiste em:

“a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fatos, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer à obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce à obrigação tributária. Para surgir à obrigação tributária é indispensável à ocorrência da situação prevista em lei.

d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.”

O estudo do fato gerador é de grande importância. A ocorrência de um determinado fato gerador faz com que nasça a obrigação tributária correspondente, desde que presentes, de forma simultânea, todos os aspectos deste, posto pela norma instituidora do tributo em análise.

São eles os aspectos: material (um ato, um fato ou um conjunto de fato ou um estado de fato), o espacial (o local), o temporal (o momento), os subjetivos (sujeito ativo e sujeito passivo) e os quantitativos (alíquota e base de cálculo). Sendo que os três primeiros aspectos integram o antecedente da norma jurídica e o dois últimos, o consequente.

⁶MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, São Paulo, 2000, p. 104.

2.1. Aspecto Material

O aspecto material do fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação de serviço remunerado (oneroso) a empregador, inclusive doméstico, a empresa ou a entidade a ela equiparada na forma da Lei nº 8.212/1991, realizado exclusivamente pela pessoa física, a qualquer título e sob qualquer forma de contratação.

De forma contrária, a utilização de prestação de serviço realizado em nome de pessoa jurídica, exceto os casos de fraude e simulação, não constitui a materialidade obrigatória para o nascimento da obrigação previdenciária principal, logo não incide qualquer cobrança nesse sentido.

Há no máximo retenção de 11% (onze por cento) sobre a nota fiscal de prestação de serviço, por parte do tomador, desde que previsto em lei. A referida retenção não se confunde, sob-hipótese alguma, com a contribuição previdenciária, vez que é mera antecipação compensável ou restituível da contribuição previdenciária devida pela empresa prestadora de serviço.

2.2. Aspecto Espacial

Quanto ao aspecto espacial, que é um dos componentes da relação jurídico-tributário, diz respeito ao local onde ocorre a prestação ou utilização do serviço.

Como regra geral, em consonância com o princípio da territorialidade, a legislação do Regime Geral de Previdência Social é aplicada em todo o território nacional. Em caráter excepcional, aplica-se o princípio da extraterritorialidade, que é a aplicação da norma brasileira em outras fronteiras, com brasileiros, ou mesmo estrangeiros, desde que haja previsão em lei. Seguem alguns exemplos, de acordo com a Lei 8.212/1991:

- a) O brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;
- b) O brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que

lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;

c) O brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença à empresa brasileira de capital nacional;

d) O brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social;

E o inverso também ocorre, ou seja, existem situações jurídicas em que a lei pátria não tem eficácia no território nacional. Como por exemplo, o não brasileiro, sem residência permanente no Brasil. Nessa situação, o estrangeiro é amparado pela lei previdenciária estrangeira.

2.3. Aspecto Temporal

E por fim, o último aspecto antecedente da norma, o temporal. Esse diz respeito ao momento em que aperfeiçoa a prestação ou utilização do serviço de que trata o aspecto material. O aspecto temporal traz o nascimento da relação jurídico-tributária previdenciária.

Sobre o tema, vale à pena, em apertada síntese, traçar um retrocesso histórico.

Em 1982, utilizava-se o Regulamento da Previdência, aprovado pelo Decreto 83.081/1979, que, em seu artigo 41, inciso I, dizia:

“Artigo 41. Entende-se por salário de contribuição: a soma das importâncias efetivamente recebidas a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, para o segurado empregado, exceto o doméstico, para o trabalhador avulso e para o trabalhador temporário respeitado os limites do §§ 2º e 3º.”

Vislumbra-se que a legislação à época não citava remuneração, mas sim de “soma das importâncias”. Assim, o aspecto temporal desta norma vigente era tão somente o pagamento. Sob essa égide, portanto, se ocorrida à prestação ou utilização de serviço remunerado sem

qualquer pagamento de crédito trabalhista não haveria qualquer incidência de contribuição previdenciária, tendo em vista a inoccorrência do fator temporal.

Em 1984, ocorreu a Nova Consolidação das Leis da Previdência Social – CLPS, aprovada pelo Decreto 89.312/84, no qual em seu art. 135 dizia:

“Artigo 135. Entende-se por salário de contribuição:

I – a remuneração efetivamente recebida a qualquer título, para o empregado, exceto o doméstico, para o trabalhador avulso e para o trabalhador temporário, até o limite de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo do país, ressalvado o disposto no § 1º e no artigo 136;”.

Portanto, com a nova redação, houve duas alterações significativas, uma com a fixação de limite máximo de 20 vezes o maior salário mínimo do país e a segunda com a substituição da expressão “soma das importâncias” por “remuneração”. Com isso, o aspecto temporal passou a se materializar com a ocorrência do crédito jurídico por parte do tomador de serviço e não só com o pagamento efetivo.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 1.571/1997, convertida em Lei nº 9.528/1997, acrescentou novas expressões “pagamento”, “creditado” e “devido”, no qual consolidou ideia de que o fato gerador do trabalhador/empresa ocorre com o nascimento do crédito jurídico, quando a obrigação passa a ser devida, ainda que não paga.

Atualmente, com o artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, o aspecto temporal da contribuição previdenciária se firmou com “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados”. Isso que dizer que a contribuição previdenciária se torna devida com o pagamento ou não, basta à ocorrência do fato gerador.

2.4. Sujeitos: Ativo e Passivo

Os sujeitos são os responsáveis pela formação do aspecto subjetivo da relação jurídico-tributária previdenciária, são também conhecidos de custeio. De um lado, como sujeito ativo, há o Ministério da Previdência Social/Secretaria da Receita Previdenciária que após o advento da Super-Receita, através da Lei nº 11.098/05, passou a exigir o cumprimento

das obrigações previdenciárias, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social. Do outro, por sua vez como sujeito passivo, os segurados, os empregadores, inclusive domésticos, as empresas e as entidades equiparadas têm o dever de adimplir com tais obrigações previdenciárias, que é o núcleo da relação jurídico-tributária.

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (CTN, art. 119).

A Constituição Federal atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituir tributos. Trata-se de competência *própria*. Contudo, pode ser que a lei institua um tributo e atribua a uma autarquia a titularidade da competência para a respectiva administração e arrecadação. Isso ocorre com muitas contribuições previdenciárias, nos termos do art. 149 da Constituição Federal. Neste caso, trata-se de competência tributária *delegada*, que não inclui a competência legislativa.

Há ainda outra especificidade para as contribuições de seguridade social. Para essa espécie de tributo, vislumbra-se uma espécie de competência tributária *própria* do qual o titular é pessoa jurídica não dotada de competência legislativa plena, vez que permite outras autoridades administrativas editarem normas complementares, que integram a legislação tributária, mas, frisa-se, são normas infralegais, nos termos dos artigos 96 e 100, ambos do CTN.

Ainda, vale destacar que, o art. 7º do CTN, prevê que as pessoas jurídicas de direito público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Já o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento da relação jurídico-tributária, ou seja, tem do dever de prestar o seu objeto.

De acordo com artigo 195, I e II, da Constituição Federal, são os sujeitos passivos: os segurados (obrigatórios e facultativos), os empregadores, inclusive os domésticos, as empresas, as entidades equiparadas. A seguir, segue cada um detalhadamente.

O segurado obrigatório ao Regime Geral da Previdência Social é toda pessoa física que exerce atividade profissional remunerada, subordinada ou não, sob qualquer forma de vínculo ou título, em território nacional e, por exceção, fora dele.

O segurado facultativo é, entre outros, a dona-de-casa, o síndico de condomínio, o estudante, aquele que deixou de ser segurado obrigatório da Previdência Social. Os residentes no exterior ou estrangeiro, se o desejarem, também poderão se inscrever como facultativos. Qualquer pessoa, portanto, que não exercer atividade remunerada pode se inscrever como facultativo, o mesmo ocorrendo com o presidiário que não exerça atividade remunerada.

O empregador doméstico tem posição *sui generis* na legislação previdenciária. Tratam de pessoas físicas, mas não são segurados, apenas empregadores. São meros contribuintes do sistema previdenciário.

Quanto aos empregadores, das empresas, das entidades a elas equiparadas, todos são tratados de forma equivalente para fins da legislação previdenciária, vez que para ela, todo empregador que exerça atividade econômica com fins lucrativos ou não é empresa por equiparação.

2.5. Alíquota e Base de Cálculo

Por fim, será analisado o último componente da relação jurídico-tributária de contribuição previdenciária, o aspecto quantitativo.

Em Direito Tributário, a base de cálculo é conhecida como a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar. Assim, a base de cálculo corresponderá à riqueza adquirida, paga, devida ou creditada em decorrência da prestação de serviço, exceto as incidentes a título de substituição, nos termos do artigo 33, caput, da Lei nº 8.212/91.

O outro aspecto quantitativo é à alíquota. A alíquota é o percentual (*ad valorem*) ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. A

alíquota será um percentual quando a base de cálculo for um valor econômico, e será um valor quando a base de cálculo for uma unidade não monetária.

A alíquota é um dos elementos da matriz tributária da contribuição previdenciária, como dito acima. Assim, há a exigência de que seu valor ou percentual deverá ser estabelecido em lei, denominado princípio da legalidade tributária.

Na legislação previdenciária, as alíquotas são sempre *ad valorem*, progressiva e não-cumulativa. São cobradas de forma percentualizadas, sempre, podendo ser variáveis, em respeito ao princípio da equidade na participação no custeio, decorrente, por conseguinte, do princípio da igualdade e, em face da não-cumulatividade. Assim, os segurados, incluídos em quaisquer das faixas da tabela de desconto, tem o mesmo percentual incidido sobre toda a sua remuneração.

Ainda, no que tange o aspecto quantitativo, vale destacar as duas posições existentes quanto ao conceito de contribuições substitutivas.

A primeira posição afirma que o fato gerador da contribuição previdenciária como um todo é substituído, ou seja, possui a particularidade de incidir sobre a remuneração do trabalho, que neste caso é a folha de pagamento e demais rendimentos do trabalho pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Tal posicionamento leva a crer que a contribuição pode incidir sobre outro fato que não a prestação de serviço, sob o prismado critério material.

Já a segunda posição afirma que a substituição ocorre somente em relação aos critérios quantitativos do fato gerador da regra matriz tributária da contribuição previdenciária. Isso quer dizer que o fato gerador permanece sendo a prestação de serviço.

A competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar, tanto às contribuições substituídas, quanto às devidas pelos segurados a serviço da empresa, cuja responsabilidade de recolhimento é desta, permanece com o Ministério da Previdência Social.

Essa tese foi fortalecida com promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, cuja redação original foi alterada pela promulgação da Emenda Constitucional nº 47/05 que diz:

“As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho” (Art. 195, §9º, da Constituição Federal).

Assim, para a segunda tese, a materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária se dá sempre com a prestação de serviço.

3. REMUNERAÇÃO, SALÁRIO E INDENIZAÇÃO

Sob a luz da literatura, remuneração é conjunto de proventos financeiros e sociais ofertados aos empregados, em contraprestação de serviços prestados ao empregador.

Já salário é, tão somente, o valor pago como contraprestação dos serviços prestados pelo empregado.

Essa diferença é nítida na CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas, através de seu artigo 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*”.

Conclui-se, portanto, que “salário” seria uma espécie do gênero “remuneração”. Segue abaixo o que alguns renomados doutrinadores pensam a respeito.

Para Alice Monteiro de Barros⁷,

“salário é a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho, enquanto que remuneração é a retribuição devida e paga ao empregado não pelo empregador, mas também por terceiros, de forma habitual, em virtude de contrato de trabalho”.

Contudo, este posicionamento vem sofrendo fortes críticas, pois não há como justificar a referida contraprestatividade nos casos de licença remunerada, férias gozadas, descanso semanal remunerado e outros. São casos em que o empregado não presta nenhum serviço.

Assim, surgiu uma nova corrente que sustenta que a retribuição recebida pelo trabalhador está ligada ao fato deste se colocar à disposição do empregador e não pelo serviço prestado.

Sob essa perspectiva, ensina Orlando Gomes e Gottschalk⁸:

⁷ BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. 1º ed., São Paulo: LTr, 2005, p. 703.

“o contrato de trabalho é sinalagmático, mas o é em seu conjunto, e não prestação a prestação. O salário é a remuneração correspondente ao fato de colocar o trabalhador suas energias à disposição do empregador.”

Para fins previdenciários, é fundamental também diferenciar remuneração de indenização, vez que remuneração é o núcleo da base de cálculo, enquanto que a indenização está fora do campo de incidência.

Sobre o tema remuneração e salário, cabe trazer alguns trechos escritos por Cláudio Brandão⁹, o qual acentua retribuição ser gênero e comporta três espécies:

“a) “salário, consiste nas atribuições econômicas devidas e pagas diretamente pelo empregador, como contraprestação de serviço” (Orlando Gomes e ElsonGottchalk) – toda retribuição (paga ou entregue) diretamente devida (conteúdo obrigacional) pelo empregador ao empregado em contraprestação à energia pessoal deste recebida;

b) remuneração, consistente no conjunto de pagamentos feitos pelo empregador ou por terceiros ao empregado, em razão da efetiva prestação de serviço. Vê-se, claramente, que a remuneração escapa ao círculo restrito de obrigação contratual, embora só tenha lugar mediante existência de contrato individual de emprego, sendo exemplos típicos, as gratificações dadas espontaneamente pelo empregador e as gorjetas, que são gratificações dadas ao empregado pelos clientes do empregador em razão do serviço diretamente recebidos;

c) indenizações, consistentes no conjunto de pagamentos acrescidos ao salário, pela obrigação de ressarcimento ao empregado por danos sofridos ou riscos de danos a que se expõe na execução do serviço para a prestação do trabalho”.

Posto isto, há de ressaltar que, para fins previdenciários, a distinção entre parcelas indenizatórias e as parcelas ressarcitórias, a primeira é paga em decorrência do dano efetivamente sofrido pelo empregado, já a segunda é paga quando o empregado despendeu valores por sua conta em nome do empregador, aqui ocorre um reembolso.

⁸ GOMES, Orlando e GOTTSCHALK, Élson. *Curso de Direito do Trabalho*. 14ª ed., Rio de Janeiro. Forense, 1996, p. 209.

⁹ BRANDÃO, Cláudio. *Direito do Trabalho: apontamentos para concurso*. 1ª ed., Salvador. CDU 349.2, 1998, p. 170.

3.1. Salários – Parcelas Integrantes e Não Integrantes

Após a fixação dos conceitos acima tratados, convém enfatizar neste tópico a importância do conceito de salário e suas parcelas integrantes e não integrantes, sob a ótica previdenciária.

Cabe transcrever o artigo 457 e seus parágrafos, da CLT:

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

§ 1º - Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem 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% do salário percebido pelo empregado.

§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título e destinada à distribuição aos empregados”.

A conclusão extraída do artigo acima acerca do salário é valor pago ao empregado em razão deste colocar sua força à disposição do empregador, exceto as gorjetas e outras importâncias, como exemplo o § 2º.

4. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

As contribuições dos trabalhadores e dos tomadores de serviços para o Regime Geral da Previdência Social incidem sobre uma base denominada salário-de-contribuição.

O legislador ordinário, por exceção, conceituou o instituto jurídico do salário-de-contribuição através da Lei 8.212/91, em seu artigo 28. Veja-se.

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

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

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.”

Não obstante a existência do conceito legal tratado acima, a doutrina também traz as suas próprias conceituações.

Fábio Zambite Ibrahim¹⁰ diz:

“O salário de contribuição, instituto exclusivo do Direito Previdenciário, é a expressão que quantifica a base de cálculo da contribuição previdenciária dos

¹⁰ IBRAHIM, Fábio Zambite. *Curso de Direito Previdenciário*. 16ª ed. Rio de Janeiro. Impetrus, 2011, p. 321.

segurados da previdência social, configurando a tradução numérica do fato gerador”.

Há de ressaltar, contudo, que o salário-de-contribuição não é aplicado ao segurado especial, que tem regra própria de custeio, salvo quando contribui facultativamente como contribuinte individual.

O salário-de-contribuição possui grande relevância para o Direito Previdenciário, tendo em vista sua utilização para o custeio, como também serve de base de cálculo para o salário de benefício do segurado. Ademais, ajusta a fixar a base de cálculo das contribuições das empresas em geral.

Este, diferentemente da remuneração, possui limites máximo e mínimo para a incidência das contribuições mensais dos trabalhadores. Os segurados, tomador de serviço e o empregador doméstico, utilizam tais limites para calcular seus recolhimentos mensais. Já as empresas e entidades a ela equiparadas não sofrem qualquer limitação, utilizando, portanto, o salário-de-contribuição integral.

O limite mínimo corresponde ao piso salarial, legal ou normativo da categoria ou, ainda, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês (art. 28, §3º, da Lei 8.212/91).

E o limite máximo, por sua vez, é fixado em lei, sofrendo as mesmas atualizações dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social (art. 28, §5º, da Lei 8.212/91).

Assim, todo o segurado, ainda que receba remuneração superior ao teto fixado, contribuirá sobre a base máxima, tão somente. Este limite, contudo, não se aplica a cota patronal, que é desprovida de qualquer limite máximo.

5. PARCELAS INDENIZATÓRIAS QUE NÃO INCIDEM CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

O principal objeto deste trabalho é a análise das rubricas que não são incluídas na base de incidência das contribuições previdenciárias. A legislação, por vezes, suscita dúvidas acerca da inclusão ou não de algumas rubricas na composição da base de tributação previdenciária.

O artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8.212/91 c/c o artigo 214, parágrafo 9º, do Decreto 3048/99, traz um rol exemplificativo de parcelas excluídas do salário-de-contribuição.

Apesar da utilidade desta lista, não há como esquecer que todas as verbas de caráter não salarial, indenizatória ou encargo social, bem como a verbas percebidas de forma eventual, estão fora do âmbito de incidência da contribuição previdenciária, independente de expressa previsão legal. É isso que será visto a seguir.

5.1. Férias Não Gozadas, Adicional Constitucional de 1/3 de Férias, Abono de Férias e Dobra de Férias

Conforme preleciona Delgado¹¹, férias são:

“definem-se como o lapso temporal remunerado, de frequência anual, constituído de diversos dias seqüenciais, em que o empregado pode sustar a prestação de serviços e a sua disponibilidade em relação ao empregador, com o objetivo de recuperação e implementação de suas energias e de sua inserção familiar, comunitária e política”.

As férias anuais remuneradas servem para o descanso e a reparação física e mental do empregado. Sua finalidade seria a restauração do organismo após um período em que foram despendidas energias no trabalho.

Já as férias não gozadas pelo trabalhador por motivo de rescisão do contrato de trabalho, que é o objeto deste tópico, não devem compor o salário-de-contribuição, tendo em vista seu caráter de indenização, ou seja, o trabalhador é indenizado por ter trabalhado durante certo período sem ter gozado as férias pertinentes.

¹¹ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 3 ed., São Paulo: LTr, 2004, p. 200.

Isso vale também, em caso de rescisão contratual, ao respectivo adicional constitucional de 1/3. Assim, férias não gozadas e o adicional constitucional de 1/3, na hipótese de rescisão do contrato de trabalho, serão consideradas parcelas indenizatórias, não inclusas ao salário-de-contribuição para fins previdenciários.

O artigo 143 da CLT faculta ao empregado a conversão de 1/3 do período de férias a que tem direito ao abono pecuniário. Tal procedimento é popularmente conhecido de “venda de 10 dias das férias”. Em outras palavras, o empregador indeniza o empregado com o valor equivalente a 10 dias de trabalho, adicionado de 1/3. Neste caso, este valor recebido, por se tratar de parcela indenizatória, sobre ela não incidirá contribuição previdenciária.

Ainda neste tópico de férias, a legislação trabalhista prevê em seu artigo 137 da CLT que, sempre que as férias forem concedidas após o prazo do período concessivo, o empregador pagará em dobro a respectiva remuneração. Sobre este valor pertinente a “dobra de férias” não incidirá contribuição, bem como ao terço constitucional correspondente.

Por fim, o artigo 144 da CLT prevê outra espécie de abono. Trata-se do abono concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a 20 dias do salário. Este abono não integra a remuneração do trabalhador, bem como não compõe o salário-de-contribuição.

5.2. Benefícios da Previdência Social

Em regra, os benefícios da previdência social não são considerados salário-de-contribuição, exceto salário-maternidade, que será visto no item 7 - Parcelas Questionáveis.

Através da recente Emenda Constitucional nº 41/03 operou-se a Reforma da Previdência, o qual acrescentou a possibilidade de tributação destes benefícios concedidos pelos Regimes Próprios de Previdência Social, mas as aposentadorias e pensões continuaram imunes à contribuição previdenciária.

O artigo 195, II, da Constituição Federal diz “*do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre a aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*”.

5.3. Diárias de Viagem

No direito do trabalho, entende-se as diárias de viagem sob dois enfoques: a) - a diária própria, que é aquela destinada a ressarcir as despesas comprovadas e necessárias ao desempenho das atividades desenvolvidas pelo empregado, durante a viagem. O valor da diária deve ser suficiente para suprir gastos relativos à alimentação, transporte, hospedagem e outros; b) - a diária imprópria, que é o excesso do percentual correspondente ao percentual fixado pela lei de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido, destinada a compensar o empregado pelo trabalho itinerante que o obriga ao afastamento da sua casa, da família, da ausência constante do lar.

A priori, as diárias de viagem têm natureza jurídica de ressarcimento, logo não integrará a remuneração do trabalhador e, por conseguinte, a base de cálculo da verba previdenciária, exceto a diária imprópria não comprovada.

As diárias de viagem até 50 % (cinquenta por cento) independem de comprovação, pois são presumidas pela legislação. Salienta-se que os reembolsos comprovados mediante relatório de despesas não estão sujeitos ao limite acima para efeito de incidência previdenciária. Já as despesas não comprovadas que ultrapassem 50% (cinquenta por cento) do valor da remuneração mensal (art. 28, parágrafo 8º, “a” e parágrafo 9º, “h”, da Lei nº 8.212/91) incidirá contribuição previdenciária a fim de evitar dissimulação.

Resta, contudo, um problema: nos casos que as diárias não comprovadas excedam o limite legal a contribuição previdenciária incidirá sobre a diferença acima dos 50% (cinquenta por cento) ou sobre o valor total?

Tanto a jurisprudência e legislação trabalhista quanto a legislação previdenciária se posicionaram a respeito.

O Tribunal Superior do Trabalho emitiu o enunciado 101 que diz “*integram o salário, pelo seu valor total, as diárias de viagem que excedam o 50% do salário do empregado*”. O Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, parágrafo 8º (Regulamento da Previdência Social) regulamentou o dispositivo nesse sentido “*O valor das diárias para viagens, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado, integra o salário-de-contribuição pelo seu valor total*”.

Entendo que a presunção relativa existente na legislação permite a utilização desta rubrica de forma ilegal, qual seja, pagamentos de remuneração não registrada na Carteira e Trabalho e Previdência Social, imputando ao trabalhador e aos Fiscos Trabalhista e Previdenciário a responsabilidade de comprovação da ilegalidade e torpeza do empregador.

5.4. Alimentação do Trabalhador

Dispõe o artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8.212/91:

“Artigo 28, parágrafo 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

Assim, se a empresa seguir as regras do PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador (Lei nº 6.321/76, regulamentada pela portaria interministerial nº 03/02 do Ministério do Trabalho e Emprego), a alimentação fornecida não integrará o salário-de-contribuição.

As regras do PAT são:

- a) **Modalidades** – O empregador pode fornecer alimentação através de refeitório próprio, por empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva, cestas-básicas, vales-alimentação ou vales-refeições;
- b) **Inscrição no Programa** – Todos os fornecedores, empresa ou terceiros, deverão estar inscritas no PAT para que os valores gastos não sejam considerados remuneração;
- c) **Participação dos trabalhadores no custeio** – Os trabalhadores participarão do custeio à alimentação de forma não superior a 20% (vinte por cento) do valor total despendido;

- d) **Vedação à utilização do programa de forma de premiação** – A alimentação do trabalhador não está sujeita a qualquer condição;
- e) **Obrigatoriedade para empregados que percebam até cinco salários mínimos** – Há obrigatoriedade de atendimento da totalidade dos trabalhadores que percebam até cinco salários-mínimos, independente da duração de jornada de trabalho.

A jurisprudência trabalhista firmou entendimento de que é obrigatório o cumprimento das regras do PAT para que a parcela não integre a remuneração do trabalhador (Orientação Jurisprudencial 133, da Seção de Dissídios Individuais I, do Tribunal Superior do Trabalho).

5.5. Transporte do Trabalhador

O artigo 28, parágrafo 9º, “j”, da Lei 8.212/91, dispõe que não compõe o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria. O transporte deve ser pago obedecendo à regra da Lei nº 7.418/85 (Lei do vale-transporte).

A referida Lei nº 7.418/85 preleciona que o empregador participará do custeio do vale-transporte com a parcela que exceder a 6% (seis por cento) do salário do empregado. Caso ocorra um desconto inferior ao prescrito em Lei, este valor será considerado salário-de-contribuição.

Sobre o tema, a Jurisprudência do STJ é no sentido que todo o custo do benefício concedido deverá ser considerado para a base do salário-de-contribuição, mas ainda é controversa. Veja.

“¹²EMENTA PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. VALE-TRANSPORTE. AUXÍLIO-CRECHE. LEI 8.212/91, ART. 28, I, E PARÁGRAFO 9º, “F”.

1. Possui o auxílio-creche natureza remuneratório e não indenizatório, integrando o salário de contribuição;
2. O Vale-Transporte também integrará o salário de contribuição, quando o empregador não efetuar o desconto de 6% sobre o salário base do empregado,

¹² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recurso Especial nº 194.231/RS, Ministro Relator Milton Luiz Pereira, DJE 25/02/2002.

parcela referente à participação deste no custeio das despesas com seu deslocamento para o trabalho;

3. Precedentes da Primeira Turma;
4. Recurso Provido.”

Ainda sobre o tema de vale-transporte, a legislação atual é implícita quanto à proibição da substituição do benefício por quantia paga em dinheiro aos empregados. Contudo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o vale-transporte, ainda que pago em dinheiro ao empregado, mantém natureza não-salarial ou indenizatória do benefício, sendo assim inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o mesmo. Veja.

“¹³RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO 478.410/SP – SÃO PAULO. MINISTRO RELATOR EROS GRAU, Julgamento: 10/03/2010, Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

5.6. Saúde do Trabalhador

O artigo 196, da Constituição Federal dispõe:

“Art. 196 – A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

A saúde, como visto acima, é um dever do Estado, contudo, por incapacidade governamental, este mesmo Estado incentiva à iniciativa privada a suprir suas deficiências através de isenções ou imunidades tributárias dos recursos despendidos para tanto.

O artigo 28, parágrafo 9º, “q”, da Lei 8.212/91 isenta do pagamento de contribuições previdenciárias o *“valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.”*

A principal exigência da legislação acima, para a exclusão da incidência previdenciária, é a necessidade de extensão do benefício à totalidade dos empregados e diretores. Algumas empresas não observam esta regra, logo serão consideradas parcelas incidentes.

Por outro lado, existem empresas que disponibilizam o seguro saúde a todos, desde que cumpram com certas políticas de carência, carência essa da empresa e não do plano de saúde, o que, indiretamente, exclui parcela dos empregados do direito ao benefício, tornando-se também parcela tributável.

5.7. Reembolsos Creche e Babá

O artigo 28, parágrafo 9º, “s”, da Lei nº 8.212/91, não integra o salário-de-contribuição *“o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago*

em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas.”

Preleciona Wladimir Novaes Martinez¹⁴:

“Podem ser concedidos vários tipos de auxílio-creche, segundo a modalidade adotada: 1) creche na empresa – o empregador mantém instalações adequadas aos cuidados da criança, contratando, sponte própria, pessoal para isso necessário; 2) creche conveniada – utilizando-se de seu espaço ou não, ajusta com terceiros o oferecimento deste serviço; 3) creche reembolso – a empresa reembolsa a importância despendida pelo empregado(a), conforme a Portaria MT n° 3.196/86; 4) pagamento direto do valor ao empregado(a), sem necessidade de comprovação. Somente o último valor, na ausência de demonstração do gasto, pode integrar o salário-de-contribuição.”

Conforme o artigo e doutrina acima, o reembolso creche é disponibilizado aos empregados que tenham filhos de até 6 (seis) anos, mediante comprovação do gasto efetuado, ou seja, a falta de comprovação poderá ensejar incidência.

As empresas têm concedido tal benefício somente às mulheres ou os homens que detêm a guarda do filho a fim de evitarem reembolsos em duplicidade.

Alguns sindicatos comumente inserem determinadas cláusulas em acordos ou convenções coletivas de trabalho de concessão do auxílio creche sem qualquer comprovação do gasto. Contudo, frisa-se, a referida norma contratual não possui validade jurídica, vez que somente lei federal poderá conceder tal isenção, conforme dispõe o art. 13, parágrafo único, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou em definitivo o posicionamento sobre o tema, com a Súmula 310, no sentido de que *“O auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.”*

¹⁴ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários a Lei Básica da Previdência Social*. 4ª Ed., São Paulo. LTr, 2003, p. 414.

Quanto ao auxílio-babá, ressalta-se a inexistência de dispositivo na Lei nº 8.212/91, contudo, por similitude ao auxílio-creche e previsões na Constituição Federal, CLT e Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), o referido auxílio tem sido concedido aos empregados com filhos de até 6 (seis) anos, desde que limitado ao salário mínimo e condicionado à comprovação de registro da CTPS.

5.8. Seguro de Vida em grupo

A Lei da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91) não excluiu expressamente do salário-de-contribuição os valores gastos pelas empresas com os seguros de vida.

Por sua vez, o Decreto nº 3.048/99, ao regulamentar esta Lei, exclui do salário-de-contribuição, em seu artigo 214, parágrafo 9º, XXV, “*o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes*”.

O Fisco Previdenciário, mesmo diante da ilegalidade do Decreto, tem posicionamento consolidado acerca da não tributação desta rubrica, desde que esta atenda plenamente as condições impostas pelo Decreto, quais sejam (i) disponibilidade à totalidade dos empregados e diretores; e (ii) necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

5.9. Plano de Previdência Complementar

O artigo 28, parágrafo 9º, “p”, da Lei 8.212/91 isenta “*o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*”.

Contudo, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, operou-se uma verdadeira mudança estrutural na organização da previdência privada com a sua segregação

do contrato de trabalho, bem como sua organização de forma autônoma em relação ao Regime Geral de Previdência Social.

Posteriormente, com a promulgação da Lei Complementar 109/01, institucionalizaram dois regimes de Previdência Complementar: (i) Previdência Complementar Fechada e (ii) Previdência Privada Aberta.

O regime de previdência complementar fechada é aplicável aos grupos fechados, tais como empresas, associações ou membros de classes e etc. São voltados aos seus funcionários ou membros, exclusivamente, não podendo ser comercializados livremente no mercado. É conhecido também como fundo de pensão.

Já o regime de previdência complementar aberto é aquele comercializado por bancos e seguradoras, podendo ser adquirido por qualquer um (pessoa física ou pessoa jurídica).

Tanto o regime aberto quanto o regime fechado, suas contribuições, não integram o salário-de-contribuição.

Há de ressaltar, somente, que o valor da contribuição efetivamente pago, seja regime aberto ou fechado, não será parcela tributável desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Outra particularidade é com relação ao resgate, caso haja possibilidade de resgate dos valores investidos pela empresa, este valor será facilmente confundido com remuneração do trabalhador, conforme dispõe o artigo 15, LC 109/01.

5.10. Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, Lucros e Dividendos, Pró-labore e Juros sobre o Capital Próprio

A Constituição Federal prevê no artigo 7º, inciso XI, que a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Por sua vez, o artigo 28, 9º, “j” também exclui tal participação, quando paga em conformidade com lei específica, da base de cálculo do salário-de-contribuição. O texto dispositivo legal que regulamentou este dispositivo é a Lei nº 10.101/2000.

A participação nos lucros ou resultados, conhecido como PLR, deverá ser objeto de negociação entre empresa e seus funcionários, mediante um dos procedimentos e condições previstos na Lei 10.101/00. Veja.

“Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.”

Ademais, em recente alteração (Lei nº 12.832/2013), firmou-se a vedação legal de pagamento em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. Trata-se de importante modificação, caso não cumprida será considerado salário e, portanto, base tributável.

Ressalta-se que o PLR não se confunde com a distribuição de lucros ou dividendos dados aos sócios, titulares e cotistas de empresas e tampouco com o pró-labore. O PLR é um bônus, que é ofertado pelo empregador e negociado com uma comissão de trabalhadores da empresa. A distribuição de lucros e dividendos é a remuneração do investidor, quer ele trabalhe ou não na organização. Trata-se de alternativa contábil para remunerar os sócios e sobre ela não incide contribuição, pois é remuneração de capital. Já o pró-labore, é o salário

do sócio que efetivamente trabalha na empresa e sobre este valor incide contribuição previdenciária.

Quanto aos juros sobre capital próprio, o artigo 9º, da Lei nº 9.249/95, diz que *“a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.”*

Os juros sobre capital próprio é também uma forma de remuneração de capital e, portanto, não incide contribuição previdenciária.

5.11. Ajuda de Custo

Segundo o artigo 28, parágrafo 9º, “g”, da Lei nº 8.212/91, a *“ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT”*, não integrará o salário-de-contribuição.

A lei acima é clara quanto às condições necessárias para a não incidência da contribuição previdenciária. Assim, ocorrendo o pagamento em dois ou mais meses, ou ainda for utilizada para outra finalidade que não a mudança de local de trabalho, a referida quantia integrará o salário-de-contribuição.

Vale a pena ressaltar que a ajuda de custo não se confunde com o adicional de transferência de 25% (vinte e cinco por cento) pago em razão de transferência provisória do empregado, tal pagamento, neste caso, é parcela tributável.

5.12. Bolsa de Estágio

Estagiário é o aluno matriculado e que esteja frequentando curso vinculado ao ensino público e particular nos níveis de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial, e que desenvolve as atividades relacionadas à sua área de formação profissional junto às pessoas jurídicas de

Direito Privado, órgãos de Administração Pública e Instituições de Ensino, que tenham condições de proporcionar experiência prática na sua linha de formação. Somente a pessoa jurídica pode aceitar estagiários.

O artigo 28, parágrafo 9º, “i”, da Lei 8.212/91 diz “a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;” não integra o salário-de-contribuição.

Posteriormente, a Lei 6.494/77 foi revogada pela nova Lei de estágio nº 11.788/2008. Caso haja descumprimento da lei, os estagiários serão enquadrados na categoria de empregado, incidindo, desta maneira, contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º e parágrafos, da Lei nº 11.788/2008, *in verbis*:

“Art. 3º O estágio, tanto na hipótese do § 1º do art. 2º desta Lei quanto na prevista no § 2º do mesmo dispositivo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, observados os seguintes requisitos:

I – matrícula e frequência regular do educando em curso de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e nos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos e atestados pela instituição de ensino;

II – celebração de termo de compromisso entre o educando, a parte concedente do estágio e a instituição de ensino;

III – compatibilidade entre as atividades desenvolvidas no estágio e aquelas previstas no termo de compromisso.

§ 1º O estágio, como ato educativo escolar supervisionado, deverá ter acompanhamento efetivo pelo professor orientador da instituição de ensino e por supervisor da parte concedente, comprovado por vistos nos relatórios referidos no inciso IV do caput do art. 7º desta Lei e por menção de aprovação final.

§ 2º O descumprimento de qualquer dos incisos deste artigo ou de qualquer obrigação contida no termo de compromisso caracteriza vínculo de emprego do educando com a parte concedente do estágio para todos os fins da legislação trabalhista e previdenciária.”

A nova lei de estágio trouxe uma inovação atrelada à limitação ao número de estagiários por empresa. O número mínimo é de 1 (um) estagiário quando há 1 a 5 funcionários e o número máximo é de 20% (vinte por cento) quando há mais de 25

funcionários. Outra inovação é a duração do estágio que não poderá ultrapassar de 2 (dois) anos na mesma unidade concedente, exceto quando se tratar de portador de deficiência.

Assim, os estagiários que atendam aos requisitos legais não serão considerados segurados obrigatórios da Previdência Social, portanto, não fará jus a contribuição previdenciária.

5.13. Educação do Trabalhador

A Lei 8.212/91, em seu artigo 28, parágrafo 9º, “t” dispõe que o valor de bolsa de estudos não incide contribuição. Veja.

“Art. 28, parágrafo 9º, “t”: o valor relativo ao plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

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

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011).”

Caso ocorra limitação de número mínimo de meses de vínculo contratual do empregado como condição ao benefício (carência), poderá caracterizar óbice à extensividade da vantagem a todos os funcionários, portanto, incidirá contribuição previdenciária.

As empresas devem instituir um plano completo de educação, envolvendo todos os empregados. Caso não ocorra, haverá incidência de contribuição previdenciária, por descumprimento de lei.

Registra-se, contudo, que os cursos fornecidos para possibilitar o desempenho das atividades dos empregados não podem ser considerados, de forma alguma, salário-de-contribuição, mesmo quando não extensíveis a todos os funcionários.

Importante mudança foi à extensão dos benefícios aos dependentes, à lei anterior nº 9.528/97, alterada pela Lei 9.711/98, não previa a extensão aos familiares, logo havia tributação.

5.14. Abonos do PIS e do PASEP

O Fundo PIS-PASEP é resultado da unificação dos fundos constituídos com recursos do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP. Esta unificação foi estabelecida pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, com vigência a partir de 1º de julho de 1976, regulamentada pelo Decreto nº 78.276/1976, e hoje gerido pelo Decreto nº 4.751 de 17 de junho de 2003.

O Programa de Integração Social é financiado por contribuições mensais das empresas, sobre suas receitas ou faturamentos (art. 195, I, b, da Constituição Federal). Esses recursos são pagos ao trabalhador em forma de rendimentos ou abonos salariais.

O pagamento do abono é ordenado pelo artigo 239, parágrafo 3º, da Constituição Federal. É devido um salário mínimo anual, a título de abono, aos empregados que recebem até dois salários mínimos por mês. Esta parcela é considerada não incidente de contribuição previdenciária, mesmo porque é custeada pelo Governo Federal.

5.15. Complemento de Auxílio-Doença

É o benefício a que tem direito o segurado que, após cumprir a carência, quando for o caso, ficar incapaz para o trabalho (mesmo que temporariamente), por doença por mais de 15 dias consecutivos. A incapacidade para o trabalho deve ser comprovada através de exame realizado pela perícia médica do INSS.

Os benefícios da Previdência Social, em regra, têm limite máximo correspondente ao “teto” do salário-de-contribuição, que atualmente está em R\$4.390,24 (quatro mil, trezentos e noventa reais e vinte e quatro centavos).

Assim, muitas vezes, as empresas são autorizadas por Lei a instituírem programas de complementação de auxílio-doença sem que esta parcela integre a base do salário-de-contribuição, desde que seja extensivo à totalidade de seus funcionários e dirigentes (artigo 28, parágrafo 9º, “n”, da Lei 8.212/91).

A complementação de auxílio-doença é o pagamento da diferença entre o valor do auxílio-doença pago pelo INSS e o valor da remuneração do funcionário. Este valor não é considerado tributável para contribuições previdenciárias, tendo em vista que não tem natureza salarial, já que não há qualquer contraprestação de serviço por parte do funcionário.

5.16. Direitos Autorais

Conforme o artigo 28, parágrafo 9º, “v”, da Lei nº 8.212/91, “*os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais*” não são parcelas tributáveis para fins previdenciários.

O direito autoral é um conjunto de prerrogativas conferidas por lei à pessoa física ou jurídica criadora da obra intelectual, para que ela possa gozar dos benefícios morais e patrimoniais resultantes da exploração de suas criações. O direito autoral está regulamentado pela Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).

Os valores recebidos a título de direito autoral não se refere ao trabalho do autor, mas sim ao percentual referente à comercialização de um produto cuja propriedade é do autor, inclusive com sua morte, este valor permanece vigente aos seus sucessores.

Posto isso, por não ser parcela remuneratória, o direito autoral não integra o salário-de-contribuição.

5.17. Stock Options

As *Stock Options* ou *Employee Stock Options* (EOS) são operações financeiras, nas quais são comercializadas opções de compra de ações, dadas pelo empregador ao empregado, em condições privilegiadas para compra em uma data futura especificada (prazo definido) com preço pré-estabelecido.

O Legal Dictionary¹⁵ define as Stock Options como "*um benefício concedido por uma Empresa para seu empregado na forma de opção de compra de ações da Empresa com descontos ou por um preço pré-fixado*".

Trata-se de benefício concedido pelas empresas empregadoras aos seus empregados, na intenção de reter os antigos talentos, e atrair novos, concedendo a oportunidade de realização de um plano de compra de ações da empresa em um preço diferenciado.

O referido benefício não possui natureza salarial, desde que seja onerosa aos funcionários com a compra efetiva de ações e não doações, não haverá incidência de verba previdenciária.

¹⁵ FREE DICTIONARY, The. 2014. Retirado do site: <http://www.thefreedictionary.com/stock+option>. acesso em 24/03/2014.

6. PARCELAS QUESTIONÁVEIS

Como dito acima no início do capítulo 5, a legislação, por vezes, suscita dúvidas acerca da inclusão ou não de algumas rubricas na composição da base de tributação previdenciária.

Há inúmeros debates acerca da correta interpretação da Constituição Federal e das normas infraconstitucionais ligadas à incidência da contribuição previdenciária.

O cerne do debate entre fisco e contribuintes reside, para o primeiro, na interpretação mais ampla da base de cálculo da contribuição previdenciária, no sentido de que as verbas previdenciárias deverão abranger os pagamentos de natureza indenizatória também, desde que decorrentes do contrato de trabalho.

Já o segundo, defende que as verbas previdenciárias deverão incidir, única e exclusivamente, sobre os pagamentos de natureza remuneratória, ou seja, interpretando de forma restritiva e literal as normas sobre o assunto.

Assim, neste tópico final, analisar-se-á as rubricas questionáveis quanto à incidência ou não da contribuição previdenciária e sua atual jurisprudência.

6.1. Salário Maternidade

Em regra, os benefícios da previdência social não são considerados salário de contribuição, exceto salário-maternidade, como visto no item 6.2 – Benefícios da Previdência Social.

A licença maternidade é um meio de proteção à mulher trabalhadora que por causa do parto, do aborto não criminoso ou da adoção, necessita de descanso, com o objetivo de se recuperar do desgaste físico e mental provocados pela gravidez e parto ou adoção. Já o Salário-maternidade é o benefício a que tem direito as seguradas empregadas.

No Brasil, o direito da mulher à licença-maternidade foi introduzido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), os artigos 392, 393 e 395 da CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº. 5.452, de 1º de maio de 1943, estabeleceram, respectivamente, *“que a licença gestante era de quatro semanas antes e oito semanas depois do parto; que neste período a mulher tinha direito ao salário integral e que, em caso de aborto não criminoso, comprovado por atestado médico oficial, a mulher tinha direito a um repouso remunerado de duas semanas, assegurado o direito de retornar à função que ocupava antes de seu afastamento”*. Neste período, o empregador era o responsável pelos salários e manter o vínculo empregatício.

Posteriormente, foi introduzida a Lei nº 6.136, de 07 de novembro de 1974, o qual programou o salário-maternidade entre as prestações previdenciárias, permitindo o reembolso do pagamento deste benefício pela empresa nas guias de Previdência Social.

O salário-maternidade está previsto no artigo 71 da Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com redação alterada pela Lei nº. 10.710/91. Veja.

“Artigo 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade.” (Redação dada pela Lei 10.710, de 5.8.2003).

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a licença gestante foi ratificada como direito social e passou a ter duração de cento e vinte dias, nos termos do art. 7º, para as seguradas empregadas (urbana e rural), trabalhadoras avulsas e empregada doméstica. A Constituição Federal, no que toca especificamente à Previdência Social, determinou em seu art. 201 a proteção à maternidade, especialmente à gestante.

O pagamento do salário-maternidade das gestantes empregadas, a partir de setembro de 2003, passou a ser feito diretamente pelas empresas, com posterior ressarcimento pela Previdência Social.

Do histórico legal acima narrado, verifica-se que o salário-maternidade nada mais é que um benefício creditado à empregada, não pela contraprestação de um serviço prestado por esta, mas única e tão somente visando amparar financeiramente a empregada durante o período de assistência ao filho recém-chegado. Não pairam dúvidas quanto ao caráter indenizatório deste benefício.

A tributação é questionada do ponto de vista legal e doutrinário, por quê? Do ponto de vista legal é questionado, pois há expressa previsão na Lei nº 8.212/91, artigo 28, parágrafo 2º, de o salário-maternidade ser considerado base tributável. O que, para mim, contém vício de constitucionalidade.

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

(...)

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

Do ponto de vista doutrinário, a problemática insurgi-se se é possível ser sujeito passivo de obrigação tributária previdenciária, sem que se pratique o fato gerador, que é a incidência sobre remuneração em razão do trabalho prestado, que neste caso, não ocorreu.

Há também quem entenda que o salário-maternidade é causa interruptiva do contrato de trabalho, portanto a empresa praticaria o fato gerador para fins de tributação.

Nesse sentido, segue julgado do Superior Tribunal de Justiça, que até passado recente tinha posicionamento consolidado sobre o assunto, qual seja, a natureza remuneratória.

“PROCESSUAL CIVIL¹⁶. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RECURSO ESPECIAL Nº 886.954 - RS (2006/0195542-1), Ministro Relator Denise Arruda, DJE 29/06/2007.

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

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

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

4. Recurso especial parcialmente provido.” (grifo nosso)

Contudo, em recente julgamento, o Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, integrante da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando julgou o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 1.420.247-DF, encaminhou seu voto no sentido de afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade. Veja a ementa acórdão mencionado:

“¹⁷AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS GOZADAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA QUE NÃO PODE SER ALTERADA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA A EXIGIR REABERTURA DA DISCUSSÃO PERANTE A 1ª. SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO PARA DETERMINAR A SUBIDA DOS AUTOS DO RECURSO ESPECIAL QUE, NOS TERMOS DO ART. 14, II DO RISTJ, FICA, DESDE JÁ, SUBMETIDO A JULGAMENTO PELA 1ª. SEÇÃO.

1. O preceito normativo não pode transmutar a natureza jurídica de uma verba. 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.

2. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a

¹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.420.247 - DF (2011/0123585-6), Ministro Relator : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe: 10/02/2012.

perspectiva da sua retribuição em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO); destarte, não há de incidir a contribuição previdenciária sobre tais verbas.

3. Apesar de esta Corte possuir o entendimento pacífico em sentido oposto (REsp. 1.232.238/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 16.03.2011; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 25.11.2010; REsp. 1.149.071/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 22.09.2010), a relevância da matéria exige a reabertura da discussão perante a 1a. Seção.

4. Agravo Regimental provido para determinar a subida dos autos do Recurso Especial que, nos termos do art. 14, II do RISTJ, fica, desde já, submetido a julgamento pela 1a. Seção.”

Diante do ordenamento jurídico atual, em que se tem um rígido delineamento das competências tributárias pela Constituição Federal, não há de se admitir que um mero dispositivo de lei federal possa violar a vontade do constituinte e, portanto considerar uma verba de natureza eminentemente indenizatória como se remuneratória fosse, e onerá-la com a tributação.

6.2. Abono Único e Ganhos Eventuais

A não incidência de verba previdenciária sobre o pagamento a título de abono único previsto em convenção coletiva se tornou incontroverso no mundo jurídico com as modificações recentes da IN RFB nº 1.453/2014, que efetivou na IN RFB nº 971/2009 (que regula o custeio da Previdência Social), a inserção, no art. 58, em seu inciso XXX, da hipótese de não incidência das contribuições sociais sobre a tal verba.

A referida inserção vai de encontro com o art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (que, porém, não era específica), *in verbis*:

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

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

Esta verba, que é um benefício pago pelo empregador, normalmente é vinculada por força de convenção coletiva, que informava expressamente a não integração à remuneração, deixando assim de compor a base de cálculo do salário.

Entretanto, independentemente da expressa previsão legal de exclusão acima mencionada, o entendimento sustentado pela União e seus órgãos de fiscalização era de que o abono único, quando concedido em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), sofria a incidência de contribuição previdenciária, porquanto ostentaria natureza salarial.

Ocorre que o Poder Judiciário vinha entendendo diversamente, restando pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o posicionamento segundo o qual o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade, o que revela a eventualidade da verba, e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

A respeito deste benefício, vale transcrever jurisprudências do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

“¹⁸PROCESSO CIVIL E PREVIDENCIÁRIO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ABONO ÚNICO - NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

- 1. Inexistência de violação aos arts. 515 e 535, II do CPC, porquanto o acórdão recorrido não se omitiu quanto as questões suscitadas e encontra-se suficientemente fundamentado.*
- 2. Por expressa determinação legal o abono único não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição (Lei nº 8212/91, artigo 28 da, § 9º, acrescentado pela Lei 9528/97, letra "e", item 7, acrescentado pela Lei 9711/98).*
- 3. Recurso especial provido.”*

Quanto aos ganhos eventuais, para não haver incidência de contribuição previdenciária, deverão também ser expressamente desvinculados dos salários. Assim como, deverão corresponder à mera liberalidade do empregador, não constituindo contraprestação pelos serviços prestados.

¹⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recurso Especial nº 434.471 - MG (2002/0054397-6), Ministra Relatora Eliana Calmon, DJE 14/02/2005.

Outro ponto importante para descaracterizar a natureza salarial dos ganhos eventuais é a eventualidade (falta de habitualidade). Assim, tal ganho eventual deixa de ser apenas mais uma espécie de remuneração de caráter retributivo pela prestação de serviços, para assumir a natureza de recompensa/indenização.

À luz da legislação previdenciária, portanto, os ganhos eventuais não estão sujeitos à incidência previdenciária, conforme prega o artigo 28. Parágrafo 9º, item 7, da Lei nº 8.212/91, bem como o disposto no artigo 72, inciso VI, alínea j, da IN MPS/SRP nº 03/05.

6.3. Aviso Prévio Indenizado

A Constituição Federal elenca, em seu artigo 7º, inciso XXI, o direito ao aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de 30 (trinta) dias.

Maurício Godinho Delgado¹⁹ assim declina sua posição conceitual do aviso prévio:

"Aviso Prévio, no Direito do Trabalho, é instituto de natureza multidimensional, que cumpre as funções de declarar à parte contratual adversa a vontade unilateral de um dos sujeitos contratuais no sentido de romper, sem justa causa, o pacto, fixando, ainda, prazo tipificado para a respectiva extinção, com o correspondente pagamento do período do aviso."

Do ponto de vista tributário, a dúvida recai sobre o aviso prévio indenizado, tendo em vista o atual posicionamento da Receita Federal do Brasil, o qual se pretende equiparar ao aviso prévio cumprido pelo funcionário, nos termos do Decreto nº 6.727, de 12/01/2009.

O referido Decreto revogou a alínea "f", do inciso V, do parágrafo 9º, do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social (artigo 1º), o qual tratava expressamente da não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

Entretanto, mesmo com a revogação do citado dispositivo legal, a presente alteração está eivada de vícios constitucionais e infraconstitucionais, tendo em vista que não está

¹⁹ DELGADO, Maurício Godinho, Op Cit, p. 1170/1171.

incluída no conceito legal de salário-de-contribuição (artigo 195, inciso I, letra “a”, da Constituição Federal e o artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91).

É claro o artigo 195, inciso I, letra “a”, no sentido de que as contribuições que custeiam a seguridade social são, em relação aos empregados, incidentes sobre a folha de salário. Aqui, o pagamento de aviso prévio indenizado, como o seu próprio nome diz, trata-se de indenização e, portanto, não há caráter de remuneração.

Ressalta-se, também, que a Previdência Social não considera para efeito de contagem de tempo de serviço o aviso prévio indenizado, que não projeta, para fins previdenciários, o contrato de trabalho por mais 30 (trinta) dias, mas tão somente o tempo efetivamente trabalhado. O artigo 55 da Lei nº 8.213/91 e o artigo 60 do Regulamento da Previdência Social, estabelecido pelo Decreto nº 3.048/99, não faz referência a esse tempo.

Os precedentes jurisprudenciais do STJ indicam que não se pode pretender exigir contribuição previdenciária sobre verba que não tenha natureza de salário. Vejam:

“²⁰AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. VERBETE N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

Conforme jurisprudência assente nesta Corte, o aviso prévio indenizado possui natureza indenizatória, não incidindo sobre ele contribuição previdenciária.

Agravo regimental improvido.”

6.4. Auxílio-Doença e Auxílio-Acidente

O auxílio-doença é o benefício previdenciário que tem por finalidade amparar o segurado que ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de quinze dias consecutivos.

Já o Auxílio-acidente é o benefício a que têm direito os funcionários quando sofrem um acidente do qual resultam sequelas que reduzam permanentemente a capacidade de trabalho. É concedido aos que recebiam auxílio-doença previdenciário (sem relação com o seu trabalho) ou acidentário (resultante de um acidente de trabalho).

²⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 1.220.119/RS (2010/0205803-3), Ministro Relator Cesar Asfor Rocha, DJE 29/11/2011.

Ocorre que, em ambos os casos, até o 15º dia o benefício (auxílio-doença/ auxílio-acidente) é entendido como licença médica ficando a cargo do empregador realizar o seu pagamento enquanto salário, contudo, se a doença perdurar por mais de 16 (dezesesseis) dias, a licença passará a ser um benefício previdenciário, ficando a cargo de o empregador dividir o ônus do pagamento do primeiro mês com o INSS, sendo que os 15 (quinze) primeiros dias será de responsabilidade da empresa o pagamento do benefício e do 16º dia em diante ficará a cargo do INSS.

São sobre esses quinze dias iniciais pagos pela empresa que reside à problemática da incidência ou não da contribuição previdenciária!

Segundo o fisco previdenciário, o artigo 60, parágrafo 3º, da Lei nº 8.213/91(Lei que regulamenta o plano da Previdência Social), dispõe que “*durante os primeiros 15 dias consecutivos ao afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá á empresa pagar ao segurado empregado seu salário integral*”. Este tem se valido da previsão legal citada para justificar que o “*salário*” é parcela tributável.

Apesar do esforço jurídico desenvolvido pelo Fisco, os pagamentos efetuados nesses 15 (quinze) dias iniciais ao benefício de auxílio-doença ou auxílio-acidente têm natureza indenizatória e, portanto, não integram o salário-de-contribuição para fins previdenciários.

Além disso, os contribuintes se baseiam no fato de que a verba recebida pelo empregado não caracteriza uma contraprestação de um trabalho prestado, mas sim um ressarcimento de despesas médicas, conforme o artigo 214, § 9º, do Decreto n.º 3.048/99, que aprova o Regulamento da Previdência Social:

“Art. 214: Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XIII - a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;”

Nesse sentido, colaciona abaixo o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

²¹PROCESSUAL 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.

1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

(...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 3 de 4.

3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ”.

De acordo com a jurisprudência acima, resta-se evidente a não incidência de contribuição previdenciária sobre os auxílios doença e acidente, tendo em vista o caráter eminentemente indenizatório destes benefícios.

²¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recurso Especial nº 1.230.957 / RS (2011/0009683-6), Ministro Relator Mauro Campbell Marques, DJE 18/03/2014.

7. O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O princípio da reserva legal em matéria tributária proíbe que os entes federados de “*exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça*”, e dependendo da matéria, somente a lei complementar será meio hábil para esse mister. A Constituição discriminou taxativamente os casos reservados a lei complementar, portanto, nessas condições, não poderá o legislador infraconstitucional regular a matéria por meio de lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade da norma.

Dentre as hipóteses previstas na Constituição Federal, destaca-se o artigo 195,§4º, onde cabe, exclusivamente, à lei complementar o exercício da competência tributária residual da União para a instituição de novas fontes de custeio para a previdência social.

Posto isso, conclui-se que o Fisco Previdenciário ao exigir o pagamento de contribuições previdenciárias, não sujeitas ao âmbito de incidência do art. 195, I, da CF, está inovando em matéria tributária, pois o fato gerador destas exigências não está adstrito ao conceito de salário previsto na Constituição.

Há vício de constitucionalidade na exigência de contribuição social incidente sobre a folha de salários quanto às verbas elencadas, em razão de invadir a competência reservada à lei complementar.

8. CONCLUSÃO

Ante tudo que foi exposto, conclui-se que as contribuições de seguridade social contam com disciplina específica no artigo 195 da Constituição Federal, alterado pelas Emendas Constitucionais nº 20/98 e nº 42/03.

De acordo com o texto constitucional, a tributação ordinária para fins de seguridade social pode ser exercida mediante a instituição de contribuições por leis ordinárias ou medidas provisórias, se for o caso, desde que presentes os requisitos legais de relevância e a urgência. Assim, veio a lume, a Lei nº 8.212/91 (Lei Orgânica da Previdência Social).

Segundo o artigo 22, da Lei nº 8.212/91, a cobrança de contribuição social a cargo da empresa será de 20% (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”*.

Sendo assim, pode-se concluir que toda e qualquer verba paga pelo empregador que não possua natureza salarial, ou seja, não decorrente de contraprestação pelo trabalho, ausente de caráter remuneratório e periódico, não poderá incidir contribuição previdenciária. Caso contrário, no âmbito constitucional e infraconstitucional, a referida cobrança estará maculada, tendo em vista a expressa previsão do princípio da legalidade tributária.

Nesse sentido, as verbas referentes às (i) férias não gozadas, adicional constitucional de 1/3 de férias, abono de férias, dobra de férias; (ii) benefícios da Previdência Social; (iii) diárias de viagem; (iv) alimentação do trabalhador; (v) transporte do trabalhador; (vi) saúde do trabalhador; (vii) reembolsos de creche e babá; (viii) seguro de vida em grupo; (ix) plano de previdência complementar; (x) participação nos lucros ou resultados – PLR, lucros e dividendos, pró-labore e juros sobre capital próprio; (xi) ajuda de custo; (xii) bolsa estágio; (xiii) educação do trabalhador; (xiv) abonos PIS e PASEP; (xv) complemento de auxílio-

doença; (xvi) direitos autorais; (xvii) stock options, assim como as parcelas questionáveis deste trabalho de (i) salário-maternidade; (ii) abono único e ganhos eventuais; (iii) aviso prévio indenizado; e (iv) auxílio-doença e auxílio-acidente, segundo minha opinião, por não possuírem natureza salarial e, portanto, fora do campo de incidência, não estão sujeitos às contribuições previdenciárias.

9. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1995.

ÁVILA, Humberto. **Contribuições na Constituição Federal de 1988. As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Dialética, São Paulo, 2003.

BRANDÃO, Cláudio. **Direito do Trabalho: apontamentos para concurso**. 1ª ed., Salvador. CDU 349.2, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 1º ed., São Paulo: LTr, 2005.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZARRI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. LTR, 4ª ed., São Paulo, 2003.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 3 ed., São Paulo: LTr, 2004.

FREE DICTIONARY, The. 2014. Retirado do site: <http://www.thefreedictionary.com/stock+option>. acesso em 24/03/2014.

GOMES, Marcos Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2º Volume, Quartier Latin, São Paulo, 2005.

GOMES, Orlando e GOTTSCHALK, Élson. **Curso de Direito do Trabalho**. 14ª ed., Rio de Janeiro. Forense, 1996.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14ª ed., São Paulo, Atlas, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambite. **Curso de Direito Previdenciário**. 16ª ed., Rio de Janeiro. Impetrus, 2011.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 6ª ed., Bahia, Podivm, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Ed. Malheiros, São Paulo, 2000.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários a Lei Básica da Previdência Social**. 4ª Ed., São Paulo. LTr, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de , ZILVETI, Fernando Aurélio, MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação das Empresa**. Quartier Latin, São Paulo, 2006.