

**PONTIFÍCIA UNVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

THIAGO CARLONE FIGUEIREDO

**A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOBRE VERBAS
DE HORAS EXTRAS**

SÃO PAULO

2009

THIAGO CARLONE FIGUEIREDO

**A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOBRE VERBAS
DE HORAS EXTRAS**

Artigo Científico apresentado ao Programa de Educação Continuada e Especialização da Cogeeae, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do título de especialista em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob orientação da Prof.^a Mestre e Doutoranda Ana Carolina Conte Dias.

SÃO PAULO

2009

A minha futura esposa Marina que, ao meu lado, sempre me apóia e me alegra com sua beleza e bondade.

Aos meus pais, Ana Maria e Eduardo, pelo amor e carinho que sempre me deram.

Ao meu irmão Marcelo pela amizade e apoio que sempre recebi.

À Professora Ana Carolina Conte Dias pela compreensão e orientação na elaboração do trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade a análise da Contribuição Social Patronal, prevista no art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, principalmente no que se refere a sua não incidência sobre as verbas de horas extras pagas aos empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviços às empresas. Referido trabalho reflete a problemática atual da aplicação indevida desta contribuição às mencionadas verbas, fato este que se torna claro ao se fazer a interpretação sistemática da norma instituidora da exação, com a norma de competência tributária prevista na Constituição Federal de 1988.

Toda a análise do tema foi pautada nos institutos de Direito Tributário, sob os olhos da melhor doutrina e jurisprudência do Estado brasileiro.

Palavras- chave: Contribuição Social Patronal. Não Incidência. Horas extras.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL, COMO CATEGORIA DA ESPÉCIE AUTÔNOMA DE TRIBUTO: CONTRIBUIÇÃO; E A SUA INSTITUIÇÃO COM SUPORTE NA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ART. 195, I, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.	7
1.1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL E SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA.....	7
1.2 AS CONTRIBUIÇÕES: ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS AUTÔNOMAS, NAS QUAIS ESTÁ INSERIDA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.	11
1.2.1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL COMO SUBESPÉCIE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.....	14
1.3 A NORMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.	15
1.4 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.	16
2 A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE VINTE POR CENTO A CARGO DA EMPRESA SOBRE AS VERBAS DE HORAS EXTRAS. ..	21
2.1 A NATUREZA INDENIZATÓRIA DAS HORAS EXTRAS E A INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOMENTE SOBRE AS VERBAS DE NATUREZA SALARIAL.	21
2.2 O COMANDO DE INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, POSTA PELA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, SOMENTE SOBRE VERBAS DE NATUREZA SALARIAL.....	25
3 CONCLUSÕES.....	28
BIBLIOGRAFIA	29

INTRODUÇÃO

A Seguridade Social, como área de atuação do Poder Público, visa a consecução de finalidades constitucionalmente determinadas, tendentes a defender os direitos concernentes à saúde, à assistência e à previdência social, como bem estabelece o art. 194, da Constituição Federal do Brasil de 1988. Tendo-se em mente os desígnios pelos quais se movimentam os vários órgãos da Administração Direta ou Indireta da União, como também dos Estados e Municípios, na preservação e efetivação destes direitos, a CF/88 estabeleceu a formação de um orçamento próprio para o financiamento da Seguridade Social que é formado principalmente por tributos criados com esta destinação específica, albergados pela alcunha: “contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social”.

Mas, como qualquer outra exação tributária, as contribuições sociais, instituídas para a defesa da Seguridade, sofrem limitações em sua materialidade, por extrema obediência aos princípios constitucionais tributários que garantem aos contribuintes o mínimo de segurança e previsibilidade, no momento em que terão que transferir uma parcela pecuniária de seu patrimônio para satisfazer a imposição da norma tributária.

É neste contexto que será conduzido o presente trabalho que trará uma abordagem acerca da não incidência de uma das espécies de contribuição social, qual seja aquela instituída para o financiamento da seguridade social, a cargo da empresa, de vinte por cento sobre a remuneração paga aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços (prevista no art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91), sobre as horas extras pagas aos mesmos.

Abre-se um parêntese para esclarecer que por falta de uma sigla específica que identifica esta contribuição, ao contrário de outras como a COFINS, a CSLL, o PIS, referida exação será designada no decorrer do trabalho ora como contribuição social patronal,¹ ora como contribuição social de vinte por cento² a cargo da empresa.

¹ Como sugere: IBRAHIM, Fábio Zambitte. *O fato gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas e o seu prazo de recolhimento*. Revista Dialética de Direito Tributário, Janeiro 2001, 64, pp. 60-69.

² Como sugere: PAULSEN, Leandro. *Contribuições: custeio da seguridade social*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007

Atualmente esta exação tributária provoca nos aplicadores do direito tributário (sejam estes autoridades da Administração Tributária, sejam contribuintes na atividade do autolancamento do tributo) o ímpeto de incluírem os valores a título de horas extras na base de cálculo da mencionada contribuição. Tal fato, como se verá no decorrer deste trabalho, não é convergente com os parâmetros instituídos e preconizados pela Constituição Federal do Brasil de 1988. E isto se torna patente se realizar o confronto da norma extraída do art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91 com a norma de competência para instituição de contribuição social alocada no art. 195, inciso I, do Diploma Máximo.

Assim, o proposto tema monográfico será desenvolvido em torno de etapas que terão por preocupação: a) a determinação da contribuição social patronal como exação de natureza tributária; b) a alocação da contribuição social patronal como subespécie da espécie contribuição social, pertencente ao gênero “contribuições”; c) evidenciar e construir a norma jurídica de competência tributária, preconizada pelo art. 195, I, da CF/88, cuja serve de fundamento de validade da instituição da contribuição social patronal; d) a construção da sua Regra Matriz de incidência tributária da contribuição social patronal; e) a fixação das verbas que possam ser incluídas na base de cálculo da contribuição social de vinte por cento, as quais terão que, obrigatoriamente, possuir natureza salarial; como também f) o adentramento ao problema da não incidência da contribuição de vinte por cento sobre as horas extras, haja vista a natureza indenizatória destas verbas.

Outrossim, será apresentada a análise dos recentes julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal sobre o proposto tema, os quais só vieram a corroborar com a manifestação emitida por alguns estudiosos de Direito Tributário, os quais alertavam, a algum tempo, a antijuricidade da inclusão dos valores pagos como hora extra na formação da base de cálculo da contribuição social de vinte por cento a cargo da empresa.

Certo de que o presente trabalho contribuirá para a comunidade jurídica da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, passa-se ao desenvolvimento do tema objeto deste estudo monográfico.

1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL, COMO CATEGORIA DA ESPÉCIE AUTÔNOMA DE TRIBUTO: CONTRIBUIÇÃO; E A SUA INSTITUIÇÃO COM SUPORTE NA NORMA DE COMPETÊNCIA DO ART. 195, I, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

As primeiras lições das melhores doutrinas de Direito Tributário nos ensinam que é a Constituição Federal de 1988 que desenha o perfil de incidência das normas de natureza tributária. Também, a referida Constituição estabelece quais são os entes políticos aptos a produzir normas jurídicas sobre tributos; é a chamada competência tributária.

Tendo isto em mente, para que se possa analisar a contribuição social patronal, num primeiro momento, é por demais salutar a identificar como tributo, bem como, dentro de sua especificidade, determinar qual a razão dela estar inserida, dentro da classificação das espécies tributárias, na espécie: contribuições.

Em momento posterior, far-se-á a dissecação da norma jurídica tributária instituidora da contribuição social, por meio da Teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, elaborada por Paulo de Barros Carvalho, momento em que ficará evidenciado todos os elementos componentes da exação objeto do presente estudo.

Outrossim, é necessário construir e analisar a norma de competência tributária, para então saber se a instituída contribuição social objeto de estudo encontra o seu fundamento de validade na referida norma constitucional.

Com isto, ter-se-á maiores subsídios de análise sobre a não incidência da contribuição de 20% a cargo da empresa sobre as verbas pagas, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestem serviços, a título de hora extra.

1.1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL E SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA.

O tema objeto de estudo do Direito Tributário, qual seja: “o tributo”, mobilizou a atenção e teve relevante desenvolvimento científico, por meio de trabalhos de estudiosos

interessados no assunto, nos últimos tempos. Diante deste fato, a palavra “tributo” é conceituada e utilizada com diferentes significações. A verdade acerca desta afirmação vem ratificada nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O vocábulo tributo experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) tributo como quantia em dinheiro;*
- b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;*
- c) tributo como direito subjetivo de que titular o sujeito ativo;*
- d) tributo como sinônimo de relação jurídica tributária;*
- e) tributo como norma jurídica tributária;*
- f) tributo como norma, fato e relação jurídica.³*

É inegável que a Constituição Federal de 1988 foi extremamente analítica ao tratar da sistematização de toda a ordem jurídica tributária do Brasil. No entanto, mesmo estando presente a qualidade “analítica” na feitura da Lei Maior, o constituinte de 1988 não estabeleceu um conceito formal de tributo. Esta preocupação, por sua vez, recaiu ao legislador infraconstitucional, o qual fez inserir, no art. 3º da Lei nº. 5.172, de 25/10/66 (Código Tributário Nacional – CTN), o seguinte dispositivo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, para que uma prestação seja tributária, a mesma deve ter as seguintes características: a) ser uma prestação pecuniária; b) ser compulsória; c) instituída em lei; d) que possa ser quantificada em moeda, e) decorrente de ato lícito e f) exigida por atividade vinculada. Desta forma, toda a prestação que ostentar estas seis qualidades será considerada tributo.

E a contribuição social de vinte por cento a cargo da empresa, não foge a isto.

Ao se fazer o trabalho de direcionar os olhos para o art. 149 da Constituição Federal, bem como aos artigos: 10, 11 e 22, inciso I, da Lei nº. 8.212/91 e se promover a atividade

³ *Curso de direito tributário*, 19. ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2007, p.19.

intelectual interpretativa destes dispositivos, há de se concluir que a contribuição social patronal possui natureza tributária, pois:

a) A mencionada contribuição é prestação pecuniária, ou seja, o objeto da relação jurídica tributária estabelecida entre a empresa e a União Federal consiste em prestação cujo conteúdo se expressa em moeda que dever ser paga ao mencionado ente federativo;

b) O sujeito ativo integrante da obrigação tributária, no caso a empresa, 'obrigatoriamente' deve transferir parte de seu patrimônio para a União Federal a título de contribuição social, caso se concretize o fato previsto na hipótese da norma jurídica tributária instituidora do tributo. A obrigatoriedade da referida prestação pecuniária é decorrente de lei e não da autonomia das vontades das partes que compõem a relação jurídica, portanto, uma prestação pecuniária compulsória;

c) Referida contribuição social deve ser instituída por lei, do tipo: lei ordinária; somente o ato legal emanado pelo Poder Legislativo pode instituir tributos (repita-se: lei ordinária; com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos da competência residual da União Federal, os quais devem ser instituídos ou aumentados por meio de lei complementar), o que, no caso da contribuição social de vinte por cento a cargo das empresas, é feito pela Lei n. 8.212/91.

d) O mencionado tributo deve vir expresso em moeda nacional ou em bens suscetíveis de avaliação pecuniária. Porém, faticamente a prestação tributária é feita em moeda nacional (Reais), o modo mais comum de extinção do crédito tributário;

e) O critério material contido na hipótese da norma tributária deve conter necessariamente a seleção de caracteres de um evento lícito, o qual, se verificado faticamente por meio da atividade humana na operação da incidência da norma tributária, estabelecerá a obrigação tributária. Aqui, a norma jurídica da contribuição social patronal prevê como materialidade para a sua incidência, em sua hipótese, o fato de remunerar, por meio de pagamento ou creditamento, os segurados que prestem serviços à empresa (ou seja, um evento lícito). O tributo não se confunde com a sanção prevista no conseqüente das normas punitivas, ou seja, multas e penalidades pecuniárias;

f) por fim, a citada contribuição é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Somada à constatação das características que outorgam à contribuição de vinte por cento a cargo das empresas a característica tributária, outras argumentações reforçam tal

conclusão, principalmente tendo-se em mente que a contribuição social patronal pertence à espécie tributária contribuições:

*Tanto as contribuições sociais como as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas ostentam a natureza jurídica tributária. Dentre os fatores que nos levaram a essa conclusão podemos citar a localização, no texto constitucional, do dispositivo que atribui competência para sua instituição.*⁴

Destarte, percebe-se que o art. 144 da Constituição Federal, dispositivo este que determina a competência tributária para a instituição das contribuições sociais (inclusive as destinadas ao custeio da Seguridade Social das quais se destaca a contribuição objeto deste estudo, pormenorizadamente tratadas, também, no art. 195, da CF/88), está localizado no Título VI - Da Tributação e do Orçamento do Diploma Maior.

Sobre a natureza tributária das contribuições, Roque Antonio Carrazza enfatiza o seu posicionamento fornecendo mais uma forte argumentação com a análise do art. 144 da Constituição Federal:

*Com a simples leitura deste artigo, já percebemos que as contribuições em tela têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos arts. 146, III, e 150, I e III, ambos da Constituição Federal fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.*⁵

Outrossim, Leandro Paulsen manifesta idêntico entendimento com o anterior posicionamento:

Diga-se, ainda, que, para evitar quaisquer riscos de entendimento diverso, o Constituinte tornou expressa e inequívoca a submissão das contribuições ao regime jurídico tributário, ao dizer da necessidade de observância, relativamente às contribuições, da legalidade estrita (art. 151, I), da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, III), da anterioridade nonagesimal em se tratando de

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005, pp. 106.

⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p.549.

*contribuições de seguridade (art. 195, §6º), bem como das normas gerais de direito tributário.*⁶

Assim, postas estas considerações, constata-se que a contribuição social de vinte por cento a cargo das empresas possui natureza tributária, portanto, submetida ao regime jurídico tributário.

1.2 AS CONTRIBUIÇÕES: ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS AUTÔNOMAS, NAS QUAIS ESTÁ INSERIDA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.

Ultrapassado o primeiro obstáculo, qual seja o de caracterizar a contribuição social de vinte por cento a cargo da empresa como exação de natureza tributária, cumpre-se, neste momento, classificá-la dentro das espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico; mais especificamente demonstrar que a contribuição social para o financiamento da seguridade social patronal, está inserida no gênero: 'Contribuição' que, comparada às demais espécies tributárias existentes, constitui uma espécie tributária autônoma.

Sopesando tal fato, adverte Luciano Amaro sobre a existente divergência doutrinária sobre a classificação das espécies tributárias:

*A doutrina tem mantido (e o fez especialmente na vigência de textos constitucionais precedentes) acesa polêmica sobre a natureza, tributária ou não, de algumas prestações exigidas pelo Estado, designadamente os empréstimos compulsórios e certas figuras batizadas como contribuições. Tem-se discutido se, a par do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria (arrolados no art. 5º do código Tributário Nacional como espécies de tributo), teriam ainda natureza tributária aquelas outras exações. E quando admitida esta natureza, disputa-se também se elas seriam espécies distintas ou, ao contrário, se subsumiriam nalgum dos tipos nominados no citado artigo.*⁷

⁶ *Ob. cit.*, p. 31.

⁷ *Direito tributário brasileiro*, 9. ed., São Paulo: Saraiva, p. 27.

Percebidas em nosso ordenamento jurídico pátrio, especialmente no Título VI – Da tributação e Do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, especificamente nos artigos 145 a 162 da CF/88, encontram-se as diversas espécies de tributos.

Existem autores que pregam a lição de que, no sistema tributário nacional, há apenas duas espécies tributárias: impostos e taxas ⁸ (teoria bipartida). Há outros que acrescem a essas espécies a contribuição de melhoria,⁹ numa forma de interpretar literalmente o art. 145 da CF/88 (teoria tripartida). Outros sustentam o posicionamento tendente a classificar em quatro as espécies tributárias, considerando que outras contribuições ingressaram no rol dos tributos, levando-se em consideração, para a classificação, os artigos 148 e 149 da CF/88. Desta forma, seriam espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas, as contribuições e o empréstimo compulsório (teoria quadripartida). Neste entendimento, as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição estariam inseridas no conceito de contribuição de melhoria. ¹⁰ Por fim, tem-se a teoria majoritária, que propõe a classificação das espécies tributárias em cinco:¹¹ impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório (teoria quinqüipartida).

Há de se crer que a teoria quinqüipartida é a que melhor se adéqua à análise sistemática da atual Constituição. E ela é a adotada para a análise da contribuição social patronal para o custeio da Seguridade Social.

Pela leitura dos dispositivos contidos na mencionada Lei Maior, as contribuições possuem características específicas hábeis a lhes conferir o título de espécie tributária autônoma. A exposição de Paulo Ayres Barreto é elucidadora:

a) o vocábulo ‘contribuição’ tem significação própria – seja no uso comum, seja no uso técnico – distinta de imposto e taxa;

⁸ Nesse sentido destacam-se Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, para os quais existiriam apenas duas espécies tributárias: impostos e taxas. Em termos gerais, para se chegar a esta conclusão, utiliza-se como critério (classe), para a definição das espécies, a vinculação ou não a uma atividade estatal. Vide: BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972, p. 371-372; e ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6. ed., 2. tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 147-209.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2003. pp. 398-400.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, p.335.

¹¹ Esta corrente é a encabeçada pelo Supremo Tribunal Federal, vide: ADIn 14323; como também esta tese é defendida por: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 21. ed. rev. atual. e amp., São Paulo: Malheiros, 2002. p. 57.

- b) o legislador constituinte fez menção às contribuições em várias oportunidades no Texto Constitucional;*
- c) o legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indício de que as contribuições deles (impostos e taxas) se distinguem;*
[...]
- d) há, no Texto Constitucional de 1988, diferentes mecanismos de outorga de competência tributária. Por força disso, o exercício desta competência está jungido à observância de critérios diversos (sic);*
- e) nos impostos, taxas e contribuição de melhoria, perquire-se sobre a amplitude da competência constitucionalmente referida, mediante a indicação de materialidades, delimitadores desta competência, bem como dos requisitos para o exercício da competência residual;*
- f) nas contribuições, o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado;*
- g) as receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas;*
¹²[...].

De forma mais simplista, mas não divergente das considerações postas por Paulo Ayres Barreto, parte da doutrina pátria, adepta a teoria quinquipartida, costuma classificar as contribuições dentro dos seguintes critérios: a) *Vinculação a uma atividade estatal*. As contribuições são tributos não vinculados a uma atividade estatal, fato este que as diverge das taxas e contribuições de melhoria, em cujas é exigido uma atuação estatal de forma direta ou indireta ao contribuinte; b) *Destinação do produto arrecadado*. As contribuições são tributos em que há destinação legal do produto arrecadado, o que a diferencia dos impostos (por vedação contida no art. 167, IV, da CF/88) e das contribuições de melhoria (cuja exação basicamente se baseia na valorização imobiliária proporcionada pela atuação estatal), e c) *Previsão legal de restituição do produto arrecadado*. Por fim, vale dizer que as contribuições são tributos sem previsão legal de restituição do produto arrecadado, característica esta ínsita aos empréstimos compulsórios, em que há determinação constitucional de restituição da receita transferida pelo contribuinte à União Federal.

Assim, pelas considerações aqui despendidas, pelos sinais distintivos típicos das contribuições, afirma-se que tais são o bastante para outorgar às contribuições o quilate de espécie tributária autônoma, impossibilitando a sua redução à categoria de impostos e taxas

¹² *As Contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. Dissertação (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005, pp. 122-123.

(como os autores adeptos às demais teorias o fazem normalmente) e à categoria de contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Diante da constatação de que as contribuições são espécies tributárias autônomas, cumpre-se neste momento, classificar as espécies de contribuição e assim, localizar, dentro do ordenamento, o regime jurídico a que está submetida a contribuição social para o financiamento da seguridade social, a cargo da empresa, de vinte por cento.

1.2.1 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL COMO SUBESPÉCIE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Ao se direcionar os olhos ao art. 149 da Constituição Federal de 1988, percebemos a existência de três espécies de contribuições¹³: a) as sociais, b) as de intervenção no domínio econômico e c) as de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais, por sua vez, são divididas em outras duas categorias: a) as contribuições sociais genéricas, como prevê o *caput* do art. 149, da CF/88 e b) as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, previstas no art. 146, parágrafo único e art. 195 da Lei Maior.

Como se verá a seguir a contribuição social de vinte por cento a cargo da empresa, objeto do nosso estudo, é do tipo contribuição social e tem por finalidade o financiamento da seguridade social.

Esta afirmação se confirmará ao se estudar a norma constitucional de competência da contribuição social a cargo da empresa para o financiamento da seguridade social.

¹³ Como sugerem alguns estudiosos, o gênero contribuição, devidamente designado no art. 149 da CF/88, é também chamado de: “contribuição especial”. A exemplo vide: PETRY, Rodrigo Caramori. *A seguridade social e seu financiamento: contribuições sociais e impostos vinculados*. Revista Tributária e de finanças públicas, ano 17, 86, p. 231.

1.3 A NORMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.

“Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”¹⁴ Esta aptidão deflui das normas contidas na Constituição Federal de 1988, e é distribuída às pessoas políticas que integram o Estado Soberano Brasileiro – União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios – para que estas instituem, por meio da atividade legiferante dos seus órgãos legislativos, tributos. Sendo assim, a Contribuição social de vinte por cento a cargo das empresas encontra seu fundamento de validade e, por conseqüente via, sua norma de competência para ser instituída, na norma jurídica extraída da interpretação do art. 149, I, combinado com o art. 195, I, a, da CF/88. Seguem os dispositivos, *in verbis*:

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

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

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

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

A norma constitucional construída a partir dos dispositivos transcritos outorga ao ente político, no caso a União Federal, a faculdade de editar a norma jurídica tributária instituidora da contribuição social de vinte por cento. Faculdade esta que foi exercida com a promulgação da Lei n.º 8.212/91.

Para um maior aprofundamento no tema e para um regular andamento do presente trabalho, vale construir a norma de competência tributária, que serve de suporte de validade

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.*, p. 467.

da contribuição social patronal, que pode ser traduzida na seguinte assertiva: *Dado o fato* da existência de órgão legislativo da União Federal *deve ser* a competência para que o mencionado edite normas relativas à contribuição social, destinada ao financiamento da Seguridade Social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Assim, a União Federal está habilitada a legislar, por meio de seu órgão legislativo: a) normas tributárias sobre a instituição de contribuições sociais, para financiamento da Seguridade Social, b) a cargo do empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, c) incidente sobre a materialidade: 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.

Posta a mencionada norma de competência, cabe, em momento subsequente, demonstrar o produto da atividade legiferante do Congresso Nacional (formado pela Câmara dos Deputados e Senado Federal), consubstanciada na instituição da contribuição social de vinte por cento a cargo da empresa pela Lei n.º 8.212/91, como também demonstrar os elementos componentes da contribuição social objeto de análise, por meio da aplicação da teoria da Regra- Matriz de Incidência Tributária.

1.4 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL.

Na intenção de expor o tema monográfico com maior clareza, utilizaremos o esquema proposto pela teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, aplicada ao campo do Direito Tributário, preconizada em nosso país pelo professor Paulo de Barros Carvalho.

Citada teoria possibilita à comunidade científica jurídica a utilização de um mecanismo de função operativa e prática, permitindo ao estudioso da Ciência do Direito a dissecação do fenômeno jurídico tributário (possibilitada por intermédio da abstração, com fins didáticos) facilitando ao intérprete e ao aplicador da norma tributária a identificação da hipótese de incidência e do fato jurídico tributário, tal qual do conseqüente e da relação

jurídica tributária. Ainda, por meio desta teoria, oferece-se a norma jurídica, produto do intelecto do jurista, dotada de estruturação lógica, precípua para a tomada de uma futura decisão, ou na resolução de conflitos, na seara tributária.

Assim, cumpre-se dizer, por meio das palavras de Luiz Cesar Souza de Queiroz, definir a regra-matriz de incidência tributária enquanto norma:

*[...] é a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato possível de ocorrência que não seja um fato-conduta ilícito, e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídico-formal, na qual tal norma impõe (obriga) a sujeito de direito (sujeito passivo – o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (nos casos de substituição tributária) a conduta de permitir que outro sujeito (sujeito ativo) lhe retire certa importância em dinheiro.*¹⁵

A regra-matriz representa uma fórmula lógica abstrata e geral que permite a regulação das condutas humanas intersubjetivas. Por excelência uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista prestações pecuniárias de natureza tributária.

Nesse passo, verifica-se que a mencionada é formada por três estruturas principais, sejam estas: a) a hipótese de incidência e o b) conseqüente normativo, conectadas entre si por um c) conectivo deôntico, “o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa.”¹⁶

O papel primordial da hipótese normativa, também denominada descritor, suposto ou prótase, é descrever uma determinada situação de fato, a qual se ocorrida no mundo das realidades, por meio da atividade humana na operação de incidência da norma, na elaboração de uma norma individual e concreta, implicar o desencadeamento do conseqüente normativo. Nas irretocáveis palavras do pai da teoria, ao comentar sobre o antecedente normativo, nele o legislador escolheu “fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos.”¹⁷

¹⁵ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Regra Matriz de incidência tributária*. Curso de Especialização em Direito Tributário, 1. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 239.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p. 260.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p.252

A hipótese, numa afirmação metafórica, caso fosse colocada debaixo das lentes do microscópio, proporcionaria ao cientista a verificação de seus elementos estruturais, seus três critérios que a forma. São eles:

- a) Critério Material, cujo “é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”¹⁸
- b) Critério Espacial: “é a indicação de circunstância de lugar, contidas implícita ou explicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible.”¹⁹
- c) Critério Temporal, o qual evidencia a propriedade de “designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.”²⁰

Já o papel do conseqüente reside no fato deste estipular a “relação da conduta, naquela peça do juízo hipotético, prescrevendo direito e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.”²¹ À semelhança do que foi feito com a análise da hipótese, cabe-se fazer o mesmo com o conseqüente. São seus critérios:

- a) Critério Pessoal: por este critério se “aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação.”²²
- b) Critério Quantitativo: “é o indicador dos fatores que, conjugados exprimem o valor pecuniário (base de cálculo e alíquota).”²³

Colocada a teoria, há de se aplicá-la para análise da contribuição em estudo. A construção da Regra-Matriz tomará por base as disposições contidas nos arts.: 11, parágrafo único, a²⁴; art. 15, I, e parágrafo único²⁵; art. 22, *caput* e inciso I²⁶, da Lei 8.212/91 e art. 2º,

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Ob. cit.*, p. 106.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Ob. cit.*, p. 104.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Ob. cit.*, p. 94.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p. 281.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p. 296.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p.296.

²⁴ “Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”. (Lei n.º 8.212/91).

caput e seu §4º²⁷, da Lei n.º 11.457/07. A referida é assim construída: “*Dado o fato de pagar as remunerações, 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, dentro do território nacional, então deve-ser estabelecida a obrigação da empresa entregar à União Federal o equivalente ao produto da multiplicação do percentual de 20% sobre as mencionadas verbas.*”

Diante da Regra-Matriz, cumpre-se demonstrar os critérios que a compõe:

a) Hipótese

a.1) Critério Material: pagar as remunerações, devidas ou creditadas a qualquer título 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.

a.2) Critério Espacial: âmbito territorial do Estado Brasileiro.

a.3) Critério Temporal: após o último átimo de tempo do mês laborado pelo empregado ou trabalhador avulso que prestem serviços às empresas.

²⁵ Art. 15. Considera-se: I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional (Lei n.º 8.212/91).

²⁶ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - 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 (Lei n.º 8.212/91).

²⁷ Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

§ 4º. Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (Lei n.º 11.457/07).

b) Conseqüente

b.1) Critério Pessoal: ‘sujeito ativo’ – União Federal, que com o advento da Lei n.º 11.457/07, principalmente pelas disposições contidas no seu art. 2º, *caput* e §4º, passou a ser o sujeito ativo da relação jurídica tributária, no lugar do Instituto Nacional do Seguro Social; ‘sujeito passivo’ – as empresas. Aqui insta pontuar que a Lei n.º 8.212/91, no seu art. 15, inciso I, equiparou “a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional” às empresas, para fins de incidência da contribuição social patronal.

b.2) Critério Quantitativo: base de cálculo – o valor das remunerações, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, excluídas as verbas contidas no rol do §9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91 (o qual não traz expressamente a exclusão dos valores de horas extras) ; alíquota: 20% (vinte por cento).

Com estas considerações, postas neste Capítulo 1, passa-se a questão da não incidência do INSS patronal sobre as verbas a título de horas extras.

2 A NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE VINTE POR CENTO A CARGO DA EMPRESA SOBRE AS VERBAS DE HORAS EXTRAS.

Como já visto, a contribuição social, de vinte por cento, para o financiamento da seguridade social, a cargo da empresa, está instituída em nosso ordenamento jurídico por meio dos arts. 10,11 e 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91. Outrossim, por intermédio da utilização da Regra-Matriz de Incidência Tributária, ficou evidenciado todos os critérios que a compõe. Este fato propiciará, de modo seguro, à conclusão de que esta contribuição não incide sobre os valores pagos a título de horas extras, pela empresa, ao empregado e trabalhador avulso que lhe presta serviços. E isto se deve a duas razões: a) primeiramente, por força da norma de competência tributária, ser possível a instituição e incidência da norma infraconstitucional instituidora da contribuição somente sobre verbas de natureza salarial e b) pelo fato das verbas à título de horas extras, pagas aos empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviços à empresa, ter natureza indenizatória e não, como muitos acreditam, natureza salarial.

Vale dizer que por não incidência se entende a não subsunção do fato à hipótese de incidência tributária, haja vista a não identificação dos caracteres lingüísticos que identificam o evento ocorrido no mundo real, com os caracteres lingüísticos dos critérios da hipótese de incidência tributária, ou seja, não há na hipótese descrição hábil a qualificar o evento como fato jurídico tributário.

2.1 A NATUREZA INDENIZATÓRIA DAS HORAS EXTRAS E A INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOMENTE SOBRE AS VERBAS DE NATUREZA SALARIAL.

A celeuma que envolve a questão de alguns estudiosos a respeito da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas pagas a título de horas extras aos empregados e trabalhadores avulsos partiu, certamente, da interpretação ampliativa da primeira parte do inciso I, do art. 22, da Lei n.º 8.212/91, já que este prevê como aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto: o pagamento das remunerações, devidas ou

creditadas, “a qualquer título” – expressão esta que levaria ao entendimento que tanto as verbas de natureza salarial, como as de natureza indenizatória, estariam dentro do campo de incidência da citada contribuição. Ives Gandra da Silva Martins assim advertiu:

*Alguns intérpretes mal avisados pretenderam ler, na expressão “rendimentos do trabalho pago ou creditados a qualquer título”, que qualquer que fosse o benefício recebido pelo trabalhador – ou seja remuneratório do trabalho ou indenizatório – estaria sujeita à contribuição previdenciária [...]. Em um exame mais profundo do dispositivo verifica-se que somente as remunerações do trabalho, exclusivamente do trabalho e rigorosamente do trabalho é que são tributadas pela referida contribuição.*²⁸

Tais defensores do posicionamento que sustenta a incidência da contribuição de vinte por cento sobre horas extras, admitem somente a não incidência sobre as verbas alocadas no rol trazido pelo §9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91. No entanto, esqueceram estes que o dispositivo alocado no art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91 faz menção às “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’”.

Destarte, em princípio, pela mera interpretação literal do dispositivo (que será reforçada pela interpretação sistemática do citado dispositivo, no item a seguir), pode-se chegar à conclusão que somente verbas de natureza salarial é que estão no campo de incidência da contribuição previdenciária patronal. Reitera-se que somente as verbas tidas como de natureza salarial é que são as legítimas a sofrer a incidência da contribuição previdenciária, verbas estas que, nas palavras de Sérgio Pinto Martins, são oriundas da “prestação fornecida diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei.”²⁹

É nesse contexto legal, primeiramente, que se afirma que as horas extras não estão no campo de incidência da referida contribuição, pois tais não possuem natureza salarial; elas devem ser consideradas como verbas indenizatórias, pois, ao serem pagas ao empregado ou ao trabalhador avulso, elas adquirem um perfil indenizatório, pelo simples fato do empregado não gozar do seu direito à folga.

²⁸ A natureza não salarial do adicional de horas extras – Caráter indenizatório e não sujeição à incidência do imposto de renda e das contribuições sociais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2007, 143, p.58.

²⁹ *Direito do Trabalho*, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 207.

Vale abrir um parêntese para registrar que parte da doutrina trabalhista pátria considera as horas extras como verbas de natureza salarial.³⁰ No entanto, não é este o posicionamento dos superiores tribunais brasileiros que reiteradas vezes afirmaram que as horas extras possuem natureza indenizatória. E isto porque tais horas extraordinárias se adéquam à natureza do conceito de indenização:

“É, portanto, em sentido amplo, toda reparação ou contribuição pecuniária, que se efetiva para satisfazer um pagamento a que se está obrigado ou que se apresenta como um dever jurídico.

Traz a finalidade de integrar o patrimônio da pessoa daquilo de que se desfalcou pelos desembolsos, de recompô-lo pelas perdas ou prejuízos sofridos (danos), ou ainda de acrescê-los dos proventos, a que faz jus a pessoa, pelo seu trabalho.”³¹

A Ministra Eliana Calmon evidenciou este posicionamento no acórdão proferido no Resp n.º 938.840 - PA (2007/0072177-4), ao comentar a linha de raciocínio da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no que se refere a natureza indenizatória das horas extras, *in verbis*:

Não obstante, a Segunda Turma, acompanhando o voto vencedor do Ministro Franciulli Netto, uniformizou o entendimento no sentido de considerar como de natureza indenizatória o referido pagamento porque ao ser negado o direito do empregado de usufruir o benefício in natura (folga), surge o "substitutivo da indenização em pecúnia". Asseverou-se ainda que a natureza indenizatória desse pagamento não se modifica para salarial, diante da conversão em pecúnia desse direito.³²

No mesmo sentido vale transcrever um julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal reconhecendo a natureza indenizatória/ compensatória do adicional de férias, tal como a natureza indenizatória das horas extras, quando este Tribunal analisou matéria análoga, qual

³⁰ Vide como exemplos: MARTINS, Adalberto. *Manual didático de direito do trabalho*, São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 193-194; MARTINS, Sérgio Pinto. *Ob. cit.*, p. 231; NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*, 28. ed., São Paulo: Ltr, 2002, pp. 375-376.

³¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, 4. v., pp. 452-453.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. CTN, Art. 43. Imposto de Renda. Horas Extras. Incidência. Pacificação de entendimento pela Primeira Seção. Recurso Especial não provido. REsp. 938840 / PA. Relatora: Ministra Eliana Calmon. J. em 19/08/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=807470&sReg=200700721774&sData=20081014&formato=PDF>. Acesso em : 24 de novembro de 2009.

seja a incidência da contribuição previdenciária a cargo dos empregados (INSS parte empregados) sobre tais verbas. Vejamos parte do julgado, proferido pela 1ª Turma do STF, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 545.317-1 – DF, *in verbis*:

O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):

[...]

*Esta Corte firmou entendimento segundo o qual é ilegítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias e horas extras, por se tratarem de verbas indenizatórias.*³³

Vale, outrossim, colacionar a ementa que incorporou o acórdão, proferido pela 2ª Turma do STF, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 389.903-1 – DF, que tratava da incidência da contribuição previdenciária em caso análogo, *in verbis*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE HORAS EXTRAS E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

*Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária” – grifo nosso.*³⁴

Neste mesmo julgado vale transcrever, outrossim, um trecho do voto do Ministro Eros Grau, o qual nos elucida a natureza indenizatória das horas extras, *in verbis*:

Quanto a questão relativa à percepção do abono de férias e à incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal afirmou que a garantia do recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CB, artigo 7º, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador “reforço financeiro neste período (férias)” [RE n. 345.458, Relatora a

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Prequestionamento. Ocorrência. 3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 545317 AgR / DF. Relator: Ministro Gilmar Mendes. J. em 19/02/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=545317&classe=RE-AgR>>. Acesso em : 24 de novembro de 2009.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Contribuição Social incidente sobre horas extras e terço constitucional de férias. Impossibilidade. RE 389903 AgR/DF. Relatora: Ministro Eros Grau. J. em 21/02/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=389903&classe=RE-AgR>>. Acesso em : 24 de novembro de 2009.

*Ministra Ellen Gracie, DJ de 11.3.05], o que significa dizer que sua natureza é compensatória/ indenizatória. Dessa mesma maneira – e a mesma fundamentação serve às horas extras – somente as parcelas incorporáveis ao salário de servidor sofrem a incidência sofrem a incidência da contribuição previdenciária.*³⁵

Assim, conclui-se que a contribuição social de vinte por cento somente pode atingir o pagamento de remunerações, aos empregados e trabalhadores avulsos, destinadas a retribuir o trabalho, portanto, somente podendo incidir sobre verbas de natureza salarial. Também, pelo fato das verbas a título de horas extras serem consideradas verbas de natureza indenizatória, já que se destinam a compensar, indenizar o empregado pelo não gozo do seu direito à folga, tais não estão no campo de incidência da contribuição previdenciária patronal. Caso se admitisse o contrário, estar-se-ia diante de uma patente ilegalidade, haja vista o critério material da hipótese de incidência tributária insculpida no art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91.

Igualmente, a interpretação equivocada não é aprovada pelo teste de constitucionalidade. Veja-se a seguir.

2.2 O COMANDO DE INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, POSTA PELA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, SOMENTE SOBRE VERBAS DE NATUREZA SALARIAL.

O caráter analítico da Constituição Federal de 1988 é verificado, de forma patente, ao se dirigir os olhos aos dispositivos alocados no art. 149 e 195, I, os quais, devidamente interpretados, fazem surgir a norma de competência tributária da contribuição social patronal, evidenciando sobre quais materialidades poderá a contribuição social, ao ser instituída, incidir.

Como já desenvolvido no item 1.3, a norma de competência pode ser assim construída: *Dado o fato* da existência de órgão legislativo da União Federal *deve ser* a competência para que o mencionado edite normas relativas à contribuição social, destinada ao

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Contribuição Social incidente sobre horas extras e terço constitucional de férias. Impossibilidade. RE 389903 AgR/DF. Relatora: Ministro Eros Grau. J. em 21/02/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=389903&classe=RE-AgR>>. Acesso em : 24 de novembro de 2009.

financiamento da Seguridade Social, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Tendo-se em mente a Regra Matriz de Incidência Tributária, construída da interpretação dos dispositivos: art. 11, parágrafo único, a³⁶; art. 15, I, e parágrafo único³⁷; art. 22, *caput* e inciso I³⁸, da Lei 8.212/91 e art. 2º, *caput* e seu §4º³⁹, da Lei n.º 11.457/07, percebe-se que esta não macula a norma constitucional de competência, se for adotada (no sentido da interpretação dada por este estudo) o entendimento de que a contribuição de vinte por cento somente deverá incidir sobre verbas de natureza salarial e não sobre verbas de natureza indenizatória (dentre as quais se destacam as verbas pagas a título de horas extras aos empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviços à empresa.

Veja que somente podem sofrer a incidência, de acordo com a norma constitucional, pela contribuição social patronal “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho”.

Se a Constituição Federal expressamente delimitou o âmbito de materialidades possíveis para ser instituída a contribuição social de vinte por cento, quais sejam: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, não pode a legislação infraconstitucional, nem muito menos o intérprete da norma, no caso, tributária, alargar a gama de parcelas diversas daquelas citadas.⁴⁰

³⁶ Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (Lei n.º 8.212/91).

³⁷ Art. 15. Considera-se: I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional (Lei n.º 8.212/91).

³⁸ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - 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 (Lei n.º 8.212/91).

³⁹ Art. 2º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

§ 4º. Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social (Lei n.º 11.457/07).

⁴⁰ No mesmo sentido vide: MATTOS, Aroldo Gomes de. *A inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre parcelas indenizatórias*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 1997, n.º 64, p. 43.

Assim, não se pode chegar a outra conclusão a não ser afirmar que a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as horas extras é inconstitucional por extravasar o limite da competência tributária instituída pelos art. 149 e 195, I, a, da Constituição Federal de 1988.

3 CONCLUSÕES

A contribuição social patronal, prevista no art. 22, I, da Lei n.º 8.212/91, é exação de típica natureza tributária, subespécie da subespécie contribuição social, a qual pertencente à espécie tributária: “contribuições” (art. 149 da CF/88).

Referida contribuição, instituída pela Lei n.º 8.212/91, encontra seu fundamento de validade na norma de competência extraída da interpretação dos artigos: 149 e 195, I, a, da CF/88.

Diante das materialidades previstas tanto no campo constitucional, como no campo infraconstitucional, para a incidência da contribuição social patronal, conclui-se que esta exação só incide sobre o pagamento de remunerações destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, só incide sobre o pagamento de verbas de natureza salarial.

Assim, pelo fato das horas extras possuírem natureza indenizatória, o pagamento destas não pode sofrer a incidência da contribuição social patronal.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 9. ed., São Paulo: Saraiva.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 6. ed., 2. tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *As Contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. Dissertação (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Prequestionamento. Ocorrência. 3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 545317 AgR / DF. Relator: Ministro Gilmar Mendes. J. em 19/02/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=545317&classe=RE-AgR>>. Acesso em: 24 de novembro de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Contribuição Social incidente sobre horas extras e terço constitucional de férias. Impossibilidade. RE 389903 AgR/DF. Relatora: Ministro Eros Grau. J. em 21/02/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=389903&classe=RE-AgR>>. Acesso em: 24 de novembro de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Contribuição Social incidente sobre horas extras e terço constitucional de férias. Impossibilidade. RE 389903 AgR/DF. Relatora: Ministro Eros Grau. J. em 21/02/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=389903&classe=RE-AgR>>. Acesso em: 24 de novembro de 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. CTN, Art. 43. Imposto de Renda. Horas Extras. Incidência. Pacificação de entendimento pela Primeira Seção. Recurso Especial não provido. REsp. 938840 / PA. Relatora: Ministra Eliana Calmon. J. em 19/08/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSe>

q=807470&sReg=200700721774&sData=20081014&formato=PDF>.Acesso em: 24 de novembro de 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Tributário*, 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 19. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2003.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *O fato gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas e o seu prazo de recolhimento*. Revista Dialética de Direito Tributário, 2001, 64.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 21. ed. rev. atual. e amp., São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Adalberto. *Manual didático de direito do trabalho*, São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. *A natureza não salarial do adicional de horas extras – Caráter indenizatório e não sujeição à incidência do imposto de renda e das contribuições sociais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2007, 143.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*, 22. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes. *A inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre parcelas indenizatórias*. Revista Dialética de Direito Tributário, 1997, 25.

MATTOS, Aroldo Gomes. *O fato gerador e o prazo de recolhimento da contribuição para o INSS*. Revista Dialética de Direito Tributário, 2001, 64.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*, 28. ed., São Paulo: Ltr, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições: custeio da seguridade social*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

PETRY, Rodrigo Caramori. *A seguridade social e seu financiamento: contribuições sociais e impostos vinculados*. Revista Tributária e de finanças públicas, 2009, ano 17, 86.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Regra Matriz de incidência tributária*. Curso de Especialização em Direito Tributário, 1. ed., 3. tiragem, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, 4. v.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar.