

# NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA (CF/88, ART. 195, I, “a”): A VISÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES, QUESTÕES POLÊMICAS

VAGNER CRISTIANO MODESTO<sup>1</sup>

MELISSA FOLMANN<sup>2</sup>

## RESUMO:

Este estudo tem por fim específico analisar a hipótese de não incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre a folha de salários (CF/88, art. 195, I, “a”), no Regime Geral da Previdência Social – RGPS, das verbas a título de adicional de hora-extra, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional de transferência, salário-maternidade, férias gozadas e o respectivo terço constitucional, os quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença e aviso prévio indenizado, segundo o entendimento dos Tribunais Superiores e Tribunais Regionais Federais - TRF's.

**Palavras-chave:** Contribuição Previdenciária; Custeio; Seguridade Social; Verba de Natureza Indenizatória; Não Incidência.

## Abstract:

This study aims to examine the specific hypothesis of no employer social security contribution on payroll (CF/88, article 195, I, "a"), in the General - RGPS and sums by way of additional overtime, additional night, hazard pay, hazard premium, transfer, maternity leave, leave taken and its one-third, the first fifteen days of absence for sickness and notice indemnified, according to the understanding of the Courts upper and regional federal courts - TRF's.

---

<sup>1</sup> Advogado. Especialista em Direito Previdenciário e Processual Previdenciário Aplicado pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Graduado em Direito pelas Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba - FARESC.

<sup>2</sup> Advogada. Consultora. Parecerista. Mestre em Direito pela PUC/PR. Diretora Científica do IBDP – Instituto Brasileiro Direito Previdenciário. Presidente da Comissão de Direito Previdenciário da OAB/PR. Conselheira da OAB/PR. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Membro do Conselho Científico de Tributação da Associação Comercial do Paraná. Membro Titular do Conselho Deliberativo da OABPREV/PR. Membro do Conselho Editorial da Juruá Editora. Professora da Graduação PUC/PR. Professora da ESMAFE/PR. Coordenadora da pós Graduação em Direito Previdenciário e Processual Previdenciário da PUC/PR. Autora de várias obras e artigos em direito tributário e direito previdenciário.

**keywords:** Social security contribution; Costing; Social Security; Amount of Damages Nature; No Incidence

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal em seu artigo 195, I, “a”, estabelece que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária (a cargo da empresa) será o “rendimento do trabalho” decorrente da prestação de serviço. Por sua vez, a Lei do Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91) em seu artigo 22, I, estatuí que a base de cálculo será o “total das remunerações” destinadas a retribuir o trabalho, pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Nesse ponto, será realizado o estudo da irradiação semântica das expressões “rendimento do trabalho” e “total das remunerações”. O problema reside na ambiguidade das expressões.

Ocorre ainda que o tema é controverso e vacilante no cenário nacional tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Para tanto, tomaremos como ponto de partida o exame constitucional das Contribuições Sociais e às limitações constitucionais à competência tributária para fins de delinear a Regra-Matriz de Incidência Tributária. Por fim discutiremos, de forma minuciosa, sobre as verbas de natureza remuneratória e indenizatória.

Caminho necessário para delimitar o campo de incidência tributária da Contribuição Previdenciária patronal segundo à Constituição Federal e a lei. Pautase na apuração do conceito de verba remuneratória e indenizatória, para fins previdenciários, segundo o entendimento dos Tribunais Superiores e Tribunais Regionais Federais - TRF's.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A Contribuição Social, objeto deste estudo, está prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal.

Ademais, a fonte do direito a ser explorada, por excelência, é a lei e os entendimentos doutrinário e jurisprudencial.

Abordaremos inúmeros posicionamentos doutrinário e jurisprudencial no sentido de que nem todas as verbas pagas aos empregados ou prestadores de serviços sofrem a incidência da Contribuição Previdenciária patronal.

Nas hipóteses que serão objeto do presente estudo não há previsão legal para a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal, porém, estão surgindo correntes jurisprudenciais em sentido contrário nos quais não se pode pretender exigir contribuição previdenciária sobre verbas que não tenham natureza remuneratória.

No caso de não preenchimento da hipótese de incidência tributária, sinaliza o entendimento doutrinário que a cobrança de Contribuição Previdenciária (a cargo da empresa) sobre tais parcelas acarretará sérios prejuízos aos contribuintes, ocasionando enriquecimento ilícito por parte da União Federal (ou INSS).

## 2.1. A IMPORTÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO EM ARTIGOS CIENTÍFICOS

Entendemos necessário o desenvolvimento do presente estudo diante da indefinição das expressões “rendimento do trabalho” e “total das remunerações” no texto constitucional e na Lei do Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91) diante da necessária interpretação lógico-semântica dessas expressões para desta forma identificarmos o verdadeiro núcleo de incidência tributária passível de tributação e a sua real base de cálculo. Da forma como redigidas, visto a ausência de balizamento da norma jurídico-tributária, tais expressões padecem de ambiguidade, dado o seu caráter abrangente, e, por conseguinte, dá azo a interpretação duvidosa pelos aplicadores da norma e União Federal (ou INSS), com o risco de passar a compor a base de cálculo da Contribuição Previdenciária patronal valores estranhos a verdadeira remuneração paga ao trabalhador pelo serviço prestado. Estamos diante de uma hipótese de aplicação extensiva e não adequada ao espírito do texto constitucional, em evidente afronta ao sistema constitucional tributário.

Diante do que foi exposto, entendemos que o tema proposto é de fundamental importância para a Ciência do Direito e, especificamente, para a

Ciência do Direito Tributário. E, ainda, guarda relevância prática, tendo em vista que a todos interessa conhecer os limites aos quais está adstrito o legislador e o intérprete da norma no momento da identificação do binômio identificar da Contribuição Previdenciária Patronal (critério material + base de cálculo).

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Na realização do presente trabalho, partir-se-á da interpretação do texto constitucional, passando pela legislação infraconstitucional e, ainda, estudando-se o entendimento doutrinário e jurisprudencial e análise de artigos e revistas, acerca das questões atinentes à regra-matriz de incidência tributária, com o escopo de analisar a hipótese de não incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre as verbas objeto do presente estudo, buscando-se, ainda, verificar a aplicação da norma em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores e Tribunais Regionais Federais.

Frise-se, ainda, que os argumentos a serem utilizados na presente pesquisa e no desenvolvimento da argumentação serão eminentemente jurídicos.

O método eleito, por fim, será o hipotético-dedutivo, partindo de hipóteses mais gerais, deduzindo quais são os corolários dessas hipóteses, partindo do geral para o particular.

### **4. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – ABORDAGEM CONSTITUCIONAL**

Ao contrário de outros sistemas previdenciários vigentes nos países ocidentais, o legislador constituinte originário compreendeu a proteção jurídica previdenciária como um direito do cidadão e um dever do Estado dentro do núcleo seguridade social alicerçada na existência de fonte de receita pública derivada (tributos) e do próprio orçamento estatal.

A eleição por este sistema necessariamente subtraiu da proteção previdenciária aquela ideia menor de tutela exclusiva do empregado pelo simples vínculo empregatício para uma macro visão do sistema que dependeria não só do

binômio direito-dever, como também do necessidade-possibilidade a fim de atender os anseios do cidadão sem comprometer a existência do sistema previdenciário.

Neste sentido a Constituição Federal de 1988 apresenta em seu artigo 195 a fonte de custeio para que o binômio necessidade-possibilidade objetivado pela seguridade social na Constituição Federal, artigo 194, III, fosse atendido sem comprometer a manutenção da seguridade social.

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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;

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. (Grifos nossos.)

Eleitas então duas fontes de custeio da seguridade social: a) recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e b) contribuições sociais que podem ter em seu núcleo outras não positivadas no texto constitucional, as denominadas contribuições sociais residuais, nos termos da Constituição Federal de 1988, artigo 195, § 4º.

Assim, ao contrário do ventilado pelos leigos na matéria, a seguridade social não deve ser baseada somente nas contribuições sociais, como também em recursos provenientes União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Há claramente uma repartição de responsabilidades constitucionalmente estipulada de forma que a sociedade e o Estado contribuiriam para a existência e a manutenção da seguridade social.

Coube ainda ao legislador constituinte positivar no artigo 195, § 5º o chamado princípio da precedência da fonte de custeio, segundo o qual: *“nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.”*

Determinou então a Constituição Federal de 1988 ao legislador infraconstitucional que não CRIASSE, MAJORASSE ou ESTENDESSE benefícios

ou serviços sem observar a fonte de custeio: a) recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, b) contribuições sociais; e c) outras que oportunamente venham a ser criadas.

Desta feita para se afirmar que um benefício não pode ser criado, majorado ou estendido há de se verificar se nenhuma das fontes de custeio encontra-se capacitada, e não verificar somente a linha das contribuições sociais.

Pensar em sentido contrário significa reduzir o texto constitucional ao argumento de retórica popular inadmissível tecnicamente, qual seja: o de que a previdência possui como única fonte de custeio as contribuições sociais que estas incidem sobre verbas remuneratórias e não sobre as indenizatórias.

Em meio a este cenário a proposta do presente artigo é provocar a reflexão sobre a incidência ou não de contribuição previdenciária na folha de salários.

Desta forma necessário se faz para o estudo de qualquer expressão conhecer sua natureza jurídica, muito mais quando se trata de tema sobre o qual doutrina e jurisprudência se dedicaram por longa data até concluírem que as contribuições sociais são tributos.

Tradicionalmente sempre se compreendeu o tributo a partir do conceito legalmente previsto no Código Tributário Nacional - CTN, artigo 3º e, nesta linha, a natureza jurídica do tributo era analisada seguindo os ditames do CTN, artigo 4º desconsiderando a destinação legal do produto.

Assim, os tributos teriam como fonte de distinção somente o fato gerador descrito na hipótese de incidência tributária, repercutindo no reconhecimento de três espécies tributárias, nos termos do CTN, artigo 5º: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Entretanto este cenário nunca foi pacífico diante das contribuições sociais previdenciárias<sup>3</sup>, sendo que somente com a edição da Constituição Federal de 1988 os contornos da exação passaram a ter alicerce mais firme<sup>4</sup>, permitindo-se

---

<sup>3</sup> No presente artigo não abordaremos o histórico das contribuições sociais ou mesmo pelas seis teorias que buscaram explicar a sua natureza (Teoria do Prêmio de Seguro; Teoria do Salário Diferido; Teoria do Salário Social; Teoria do Salário Atual; Teoria Parafiscal; Teoria da exação *sui generis* e Teoria Fiscal), pois já reconhecida a natureza jurídica de tributo pelo Supremo Tribunal Federal. Contudo, para os que desejarem recomenda-se a leitura da magnífica obra: KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

<sup>4</sup> Destaque-se que não se está afirmando a inexistência de previsão das contribuições previdenciárias nos textos constitucionais anteriores, mas somente que as características tributárias destas ficaram mais fortes com a CF/88.

claramente diferenciar as contribuições sociais previdenciárias por um atributo não permitido na redação do CTN, artigo 4: a destinação.

Exatamente, o diferencial entre as contribuições e os impostos foi asseverado no texto constitucional, deixando ao imposto a vedação de conteúdo finalístico (CF/88, artigo 167, IV) e às contribuições a compulsoriedade deste (CF/88, artigo 149).

Em termos práticos, houve a constitucionalização do conceito de tributo, o qual deixou de ser analisado somente à luz do fato gerador para, atendendo os preceitos do Estado de Bem Estar Social que revisitou o sistema tributário brasileiro, também observar da referibilidade do destino.

Neste sentido cumpre destacar as palavras de Derzi (1977) no sentido de que

[...] a Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro e Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário.

E, justamente por isso

[...] o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.

A afirmação acima encontra respaldo da Constituição Federal de 1988, artigo 149. Fato que veio a ser reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal quando ao analisar a figura das contribuições sociais previdenciárias à luz, primeiramente, do conceito legal de tributo insculpido no CTN, artigo 3 e, logo a seguir à luz do conceito constitucional do tributo, asseverou no RE nº 138.284/CE (BRASIL, STF, Pleno, 1992) e no RE nº 556.664/RS (BRASIL, STF, Pleno, 2008) tratarem-se as contribuições sociais previdenciárias de tributos em conformidade com o conceito constitucional deste, qual seja, o de que além da prática de um fato gerador deve-se

analisar a destinação constitucional da imposição legal para definir a natureza jurídica tributária da exação<sup>5</sup>.

Destinação assegurada pela Constituição Federal de 1988, artigo 195, *caput* com a ressalva do ADCT, artigo 76, no sentido de custear a previdência pública, seja na modalidade do servidor público (contribuição previdenciária do servidor público), seja na do regime geral (INSS).

Pacificada, em tese, a natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias com o elemento destinação como principal característica, resta cristalino que se trata de obrigação compulsória sujeita a todos os princípios tributários.

Desse modo a contribuições sociais estão submetidas ao princípio da legalidade tributária (CF/88, art. 150, I; CTN, art. 97), também denominado como princípio da legalidade estrita. Tal princípio exige que a lei defina, *in abstracto*, os aspectos relevantes do tributo, dentre eles destacamos a alíquota, o fato gerador e o sujeito passivo, a serem introduzidos na regra-matriz de incidência tributária, os quais (os aspectos) deverão ser respeitados pelos agentes públicos responsáveis pela arrecadação de tributos, conseqüentemente, o contribuinte somente deverá suportar os tributos expressamente definidos em lei.

Menciona Carrazza que “*todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade*” (2010, p. 267-268).

Outro ponto que merece destaque é exigência de Lei Complementar ou Lei Ordinária para a criação de uma nova contribuição social. Fato esse que mereceu a intervenção do poder judiciário, sendo que o STF (BRASIL, RE nº 145.506/DF, 1995) fixou o entendimento de que, mesmo com a natureza de tributo, não é necessária a regulamentação por lei complementar, contudo, fazendo ressalva à hipótese contida no artigo 195, § 4º, com observância ao artigo 154, I, ambos da Carta Magna (instituição de contribuições sociais residuais), que será instituída mediante Lei Complementar (CARRAZZA, 2010, p. 630; IBRAHIM, 2008, p. 89; VELLOSO, 2012, p. 575; PAULSEN, 2010, p. 438; PETRY, 2011, p. 57).

Machado tece críticas sobre o tema:

---

<sup>5</sup> Para maiores esclarecimentos sobre o conceito constitucional de tributo e a repercussão deste na natureza jurídica das contribuições sociais, ver DI SANTI, Eurico. CAHAL, Vanessa. O conceito de tributo. In **Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: FGV, 2012.

[...] a rigor, as contribuições, que não estão reguladas no Código Tributário Nacional, constituem a válvula de escape da qual se vale o Governo Federal para fugir das limitações da competência tributária. Com elas nossa carga tributária ultrapassou os limites da razoabilidade, porque [...] os contribuintes já estão no limite da capacidade contributiva (2012, p. 314-315).

Sobre as contribuições previdenciárias residuais Amaro apresenta entendimento divergente. No seu ponto de vista *“a lei a que se refere o § 4º do art. 195 é a lei ordinária e não a lei complementar. A lei (ordinária), ali prevista, precisa respeitar as mesmas condicionantes a que a lei complementar”* (2012, p. 76-77).

Ainda em relação às contribuições residuais, segundo o entendimento majoritário jurisprudencial e doutrinário, para sua instituição exige-se lei complementar, que seja instituída de forma não cumulativa e tenha fato gerador ou base de cálculo diverso das contribuições já existentes.

Cabe ressaltar ainda que a contribuição da empresa não está sujeita ao limite do teto do INSS, ao contrário do ocorre com a contribuição dos empregados. Ou seja, corresponde ao total das remunerações pagas pela empresa ao trabalhador que lhe preste serviços ou esteja a sua disposição ou do tomador de serviços.

## **5. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – NOÇÕES GERAIS**

Antes da análise do tema central, é imprescindível tecermos considerações, mesmo que introdutórias, sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária. Ressaltamos que no presente artigo seguiremos as lições de Paulo de Barros Carvalho.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma ferramenta, e não a própria norma de incidência, utilizada para identificar os critérios da hipótese de incidência, descrição abstrata de um fato a ser submetido à norma, e os critérios do consequente, que preceitua os efeitos irradiantes caso se concretize o fato abstrato descrito na hipótese, para fins de incidência do tributo (CARVALHO P.B., 2010, p. 312).

Compõem a Regra-Matriz a hipótese ou antecedente (hipótese descritora do fato) e o consequente ou prescritor (mandamento normativo), os quais serão ligados por meio da imputação deôntica (dever-ser condicional). A hipótese de incidência

tributária é composta pelos seguintes elementos: (i) critério material (verbo + complemento), (ii) critério temporal e (iii) critério espacial. Já o consequente tributário apresenta os seguintes elementos: (i) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e (ii) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Trazemos as lições de Carvalho P. B. sobre a hipótese e o consequente de incidência tributária.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação (1999, p. 80-81).

Em complemento, bem esclarece Vieira:

Assim é que teremos, na hipótese, um comportamento de pessoas (critério material), subordinado a uma condição de lugar (reconhecida pelo critério espacial) e a uma condição de tempo (reconhecida pelo critério temporal); e na consequência, sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), e a base de cálculo e alíquota (critério quantitativo) (1993, p. 60-61).

Segundo Carvalho P. B. a hipótese de incidência tributária descreve um *evento* que, após o relato linguístico, se transformará em *fato jurídico (fato jurídico tributário)* (2010, p. 310-311).

A norma jurídica, descrição abstrata de um fato, estabelece uma condição que se preenchida dará ensejo a uma consequência.

Sinaliza Carvalho P. B. que somente haverá a fenomenologia da incidência da norma tributária quando ocorrer à subsunção, ou seja, a incidência concomitantemente do conceito de fato ao conceito da hipótese (2010, p. 311). Com isso a incidência dar-se-á de forma automática. Posicionamento seguido por Pontes de Miranda (1954, p. 16), Becker (2007, p. 326), Borges (2009, p. 43-44), Coêlho (2003, p. 107-110) e Ataliba (2011, p. 45-47).

Alude Baptista (2005, p. 120) que a Regra-Matriz de Incidência Tributária é uma fórmula (equação) eleita como fundamento do conhecimento do tributo destinada aos operadores do direito.

Nessa linha de consideração, Barreto (2009, p. 128) menciona que a diferenciação de um tributo em relação ao outro dar-se-á por meio do critério

material, sendo este o elemento mais abrangente da essência da hipótese de incidência tributária.

O aspecto material (a hipótese fática) da Contribuição Previdenciária (CF/88, art. 195, I, “a”) consta no artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91. No entendimento de Martins M. G., seguido por Júnior (2005, p. 168), deverá ocorrer algum dos fatos a seguir:

[...] 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 (MARTINS M.G, 2004, p. 410-411).

O critério temporal será o momento da consumação dos fatos tributários, instante da ocorrência do fato gerador descrito em lei. Ficará a critério do legislador a escolha desse momento. Porém, esse momento somente poderá ocorrer após a conclusão do fato jurídico tributário (BARRETO, p. 130-131). Nesse instante nasce o vínculo jurídico, de obrigações e direitos, entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte).

O aspecto temporal da Contribuição Previdenciária (CF/88, art. 195, I, “a”), nos termos do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91, será mensal.

O critério espacial refere-se ao local em que a conduta, descrita abstratamente no critério material da hipótese de incidência tributária, deve se concretizar para que se considere ocorrido o fato. Tal identificação faz-se necessária para definir o ente competente para exigir o tributo.

O aspecto espacial da Contribuição Previdenciária (CF/88, art. 195, I, “a”) refere-se a qualquer local do Território Nacional. Trata-se de tributo de competência da União Federal.

Já o conseqüente tributário da Regra-Matriz de Incidência Tributária apresenta os seguintes elementos: (i) critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e (ii) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Ainda em relação a hipótese contida no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal, o sujeito ativo será a União Federal. Porém, “*o sujeito ativo, por determinação legal, é o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (autarquia federal), com base na conjugação do disposto nos arts. 11 e 33, ambos da Lei*

8.212/91.” (MARTINS M. G., 2004, p. 411). O sujeito passivo será o empregador ou tomador de serviços (artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91).

A base de cálculo será o “total das remunerações” e a alíquota será de 20% (vinte por cento), inteligência do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91.

Necessário, portanto, recordar que o critério quantitativo servirá para mensurar o *quantum* a ser recolhido pelo contribuinte, é um critério ou referência para medir a grandeza financeira de um fato tributário.

O fato gerador do tributo será o valor pago ou creditado. Não entraremos na discussão sobre a locução “devido” inserta pela Lei nº 8.212/91, a qual é taxada por inconstitucional pela doutrina tendo em vista não estar em harmônica com o artigo 195 da Constituição Federal (MARTINS, S. P., 2009, p. 124; VIANNA, 2008, p. 268-269).

## **6. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS DO TRABALHO**

A contribuição previdenciária da empresa incidente sobre a folha de salários tem previsão constitucional no artigo 195, inciso I, alínea “a”, sendo ainda regulamentada pelo artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, também conhecida como lei do custeio da Previdência Social, e pelo Decreto nº 3.048/99.

A denominação de empresa e seus equiparados para fins previdenciários está definido no artigo 15 da Lei nº 8.212/91.

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; [...]

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. [...]

Diante de uma simples leitura dos referidos artigos surge a seguinte indagação: qual é a irradiação semântica do termo “rendimento do trabalho” utilizado pelo dispositivo constitucional?

Extraí-se do texto normativo que a base de cálculo da contribuição previdenciária será o “rendimento do trabalho” decorrente da prestação de serviço (artigo 195, I, “a”, da Carta Magna) e o “total das remunerações” destinadas a retribuir o trabalho, pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços (artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91).

Somente os rendimentos do trabalho são abarcados pela expressão “folha de pagamento”. Observa-se que não se trata de qualquer remuneração, mas tão somente os valores pagos à título de contraprestação do trabalho.

Segundo Vianna o vocábulo “remuneração” e “trabalho” devem ser analisados mediante a concepção trabalhista, e não previdenciária, nos moldes da CLT. De igual maneira, é o raciocínio apresentado por Martinez (2013, p. 145).

Ao mencionar os vocábulos “remuneração” e “trabalho” atraiu o legislador previdenciário os conceitos da legislação trabalhista, inclusive alterações por lei complementar. Não é possível, pois, adotarmos determinado conceito de remuneração para o Direito Previdenciário, diverso daquele adotado para o Direito do Trabalho, por mais autônomas que se tornem as matérias com a Constituição de 1988. “Remuneração”, pois, deve representar o somatório, das parcelas de natureza salarial, tão-somente, tema que coube ao Direito do Trabalho definir nos arts. 457 e 458 do Estatuto Laboral (VIANNA *In* DARTORA; FOLMANN, 2006, p. 165-166).

Por outro lado, Ibrahim tece críticas em relação a dificuldade de apurar os casos de incidência da contribuição ao afirmar que *“tais falhas ainda são decorrentes da falta de aplicação prática da autonomia do Direito Previdenciário”* (2008, p. 251).

Portanto, a definição da natureza remuneratória ou indenizatória da verba paga ao trabalhador, decorrente da prestação de serviço, se torna relevante para fins de apurar quais dessas verbas integrarão a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

Segundo Jorge os conceitos de remuneração e salário estão umbilicalmente ligados sendo de *“indisfarçável importância para a Previdência, uma vez que é a remuneração quase que completamente identificada com o salário-de-contribuição”* (2007, p. 81).

## 6.1. DIFERENÇA ENTRE SALÁRIO E REMUNERAÇÃO

Nesse ponto não vamos adentrar ao debate exaustivo sobre a diferença entre salário e remuneração, mas sim, traçaremos noções gerais compatíveis com a dimensão e objetivo do presente trabalho.

Para Martins S. P. é possível extrair o seguinte entendimento do artigo 457 da CLT: “*remuneração = salário + gorjetas*” (2009, p. 166). Por necessário, vejamos o conceito de remuneração e de salário.

Remuneração é o conjunto de retribuições recebidas atualmente pelo empregado pela prestação de serviços, em dinheiro, ou em utilidade, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades vitais básicas e de sua família. É o conceito ampliado que se extrai do art. 457 da CLT.

Salário é o conjunto de prestações fornecidas diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja em razão da contraprestação do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais, seja de demais hipóteses previstas em lei (MARTINS, S. P., 2009, p. 124).

Nesse contexto, Nascimento sinaliza que as indenizações não integram o salário visto a sua finalidade que é de reparação ou ressarcimento. Além disso, alerta que os benefícios previdenciários também não apresentam natureza salarial, pois são pagamentos feitos pela Previdência Social (2004, p. 779). Complementa Martins S. P. que se houver disposição expressa em lei poderá ocorrer a incidência de contribuição previdenciária sobre benefícios da Previdência Social. Porém, mesmo assim não será considerado como sendo salário (2009, p. 140).

Martinez apresenta um posicionamento que merece destaque e reflexão. Ao discorrer sobre as faltas abonadas, o autor afirmou que não há prestação de serviço nesse período, assim tem-se que não haverá incidência de Contribuição patronal. Nesse ponto, destacou que tais pagamentos “*não são remuneratórios*”, concluindo que “*à luz dos seus objetivos, e da essência material, eles não detêm características indenizatórias*” (2013, p. 150). Ou seja, não se trata de indenização e ressarcimento de despesas decorrentes do contrato de trabalho, mas sim de verbas não remuneratórias.

Sobre o tema preconiza Velloso que as parcelas indenizatórias jamais se sujeitarão a incidência da Contribuição Previdenciária patronal. Para o autor

*“remuneração e indenização, como exposto nos comentários ao art. 153, III, são noções diametralmente antagônicas: onde há remuneração, não existe indenização e onde existe indenização, não há remuneração”* (2012, p. 585).

Assim, integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária patronal as verbas de natureza remuneratória, *“parcelas pagas em decorrência da contraprestação do serviço prestado pelo trabalhador”* (IBRAHIM, 2008, p. 250).

As verbas de caráter indenizatório e ressarcitório não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária patronal, disposição expressa no art. 22, § 2º, que remete ao § 9º do artigo 28, ambos da Lei nº 8.212/91 (redação semelhante ao artigo 9º do Decreto nº 3.048/99), que lista várias parcelas de caráter não remuneratório (que não integram a remuneração), indenizatório e ressarcitório.

Deste modo, verifica-se que tanto a Constituição Federal quanto o Plano de Custeio e Organização da Seguridade Social – PCSS (Lei nº 8.212/91) adotam a remuneração como base de cálculo. Porém, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, § 9º, apresenta um rol de verbas que não são consideradas remuneratórias. Logo, chega-se à conclusão de que as verbas de natureza jurídica indenizatória não sofrerão a incidência da Contribuição Previdenciária Patronal. A referida lei faz a ressalva de que não há incidência sobre os ganhos eventuais, isso em harmonia com o texto constitucional que prescreve que somente os ganhos habituais serão incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária (CF/88, art. 201, § 11).

## **7. VERBAS DE NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA OU INDENIZATÓRIA – POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS**

Superado a análise da diferença entre salário e remuneração para fins previdenciários e ainda verificarmos a importância de identificarmos a natureza jurídica das verbas, remuneratória ou indenizatória, para fins de incidência de Contribuição Previdenciária da empresa, passaremos ao estudo de casos polêmicos que estão sendo objeto de litígio entre fisco e contribuinte perante o Poder Judiciário.

A questão sobre incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias, são temas antigos tanto no judiciário quanto na doutrina, porém, ainda com muita turbulência.

Ocorre que em decorrência do STF ter reconhecido no RE nº 545.317 (BRASIL, STF, 2008) que não há incidência de contribuição previdenciária, em relação aos servidores públicos federais, sobre as férias gozadas e horas-extras, taxando tais verbas como sendo de natureza indenizatória, surgiram novas teses que já estão sendo enfrentadas pelo Poder Judiciário e, conseqüentemente, acalorados debates doutrinários. As verbas discutidas são: adicional de hora-extra, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional de transferência, salário-maternidade e férias gozadas.

Passemos a análise do entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores e Tribunais Regionais Federais.

## 7.1. AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O aviso prévio está previsto no artigo 7º, XXI, da Constituição Federal e artigo 487, § 1º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Vejamos o entendimento de Delgado acerca 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 (DELGADO, 2004, p. 1171).

Extrai-se que em decorrência da rescisão do contrato de trabalho sem justo motivo pelo empregador receberá o trabalhador uma verba a título de aviso prévio, que poderá ser indenizado.

Sobre o aviso prévio indenizado Vianna alude que “a CLT, art. 487, §1º e 2º determina que a falta do aviso prévio por parte do empregador, nas rescisões sem justa causa, dá ao empregado o direito de receber os salários correspondentes ao período do aviso” (2004, p. 870-871).

A discussão pauta-se na natureza jurídica dessa verba (verba remuneratória ou indenizatória).

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, § 9º, “e” (redação original) discriminava a não incidência de contribuição previdenciária. A Lei nº 9.528/97, deu nova redação ao referido § 9º, suprimindo a redação “*aviso prévio indenizado*”. O Decreto nº 3.048/99 passou a regulamentar de forma expressa a não incidência sobre o aviso prévio indenizado (art. 214, § 9º, V, “f”). Porém, o Decreto nº 6.727/09 revogou a referida alínea “f” do Decreto nº 3.048/99, deste modo, deixando a entender que será possível a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o aviso prévio indenizado.

Por oportuno, fazemos as seguintes indagações:

- o aviso prévio indenizado é remuneração auferida pelo trabalhador decorrente de efetiva prestação de serviço?
- essa verba possui natureza jurídica remuneratória ou de indenização ou compensação?

Nesse prisma, Martins S. P. afirma que “*tem o aviso prévio indenizado natureza de indenização, pois é um pagamento pela obrigação descumprida de fornecer o aviso prévio. É um pagamento de indenização substitutiva pelo aviso prévio não concedido*” (2007, p. 394).

Sobre o tema Martinez (2009, p. 107-114) posiciona-se no sentido de que a verba não é considerada indenizatória em razão de seu título (aviso prévio indenizatório), mas sim em razão do prejuízo causado ao trabalhador decorrente da interrupção abrupta do contrato de trabalho pelo empregador.

Para Tavares o aviso prévio indenizado é verba de natureza indenizatória. Não está compreendida no conceito de remuneração até mesmo por não se destinar a retribuir o trabalho. Conclui que é ilegal a incidência de Contribuição Previdenciária (a cargo da empresa) sobre o aviso prévio indenizado. Aduz ainda que o Decreto nº 6.727/09 “*não tem o condão de alterar a natureza das coisas, transformando aquilo que é indenizatório e, portanto, não passível de incidência de contribuição, em algo de natureza remuneratória*” (2011, p. 271).

No mesmo sentido aduz Martins S. P. que “*irrelevante, portanto, que o regulamento revogou hipótese que não contemplava a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.*” Arremata aludindo que “*o Regulamento da Previdência Social não cria tributo*” (2009, p. 156; 2009-b, p. 7-20).

São adeptos do raciocínio da inconstitucionalidade da incidência de contribuição via Decreto, Carvalho F. S., Araújo e Figueiredo, em suas palavras “*o que o decreto fez foi legislar acerca de matéria tributária, de forma equivocada, inadequada e inconstitucional*” (2009, p. 939).

De forma mais ríspida Harada alude que a “*exclusão operada pelo Decreto nº 6.727/2009 choveu no molhado. [...] Não há que se falar em exclusão de algo que não está incluído*” (2009, p. 210).

Entretanto, no entendimento de Jorge, entendimento isolado, “*deverá haver a incidência previdenciária sobre o aviso prévio indenizado*” (2007, p. 147). Partiu-se do raciocínio que esse lapso temporal será considerado como de efetivo tempo de serviço. O autor está fazendo menção a Contribuição Previdenciária do empregado, logo, o raciocínio se estende a Contribuição Previdenciária da empresa.

Martins S. P., adepto da corrente majoritária, rebatendo o posicionamento acima exposto afirma que tal entendimento está equivocado. Sinaliza que “*este dispositivo [§ 1º, do art. 487, da CLT] mostra a projeção do aviso prévio, mas não que ele tem natureza salarial*” (2009, p. 155-156).

Posicionam-se pela tese da não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, Barbosa, Gago e Casseb (2012, p. 985-987), Cardoso (2010, p. 102-109), Cavalhero (2009, p. 20-25), Lima e Ribeiro (2009, p. 102-137).

Segundo entendimento consolidado no STJ o valor pago ao trabalhador a título de aviso prévio indenizado, por possuir cunho indenizatório, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Entendimento contido no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, matéria afetada rito dos recursos repetitivos, inteligência do artigo 543-C do CPC (BRASIL, STJ, 2014).

Não há divergência nos TRF's sobre a matéria, os quais se curvam ao entendimento do STJ. A matéria não foi apreciada pelo STF.

## 7.2. AUXÍLIO-DOENÇA (QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO)

O auxílio-doença está estatuído nos artigos 59 e 60, § 3º, da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social.

O auxílio-doença é um benefício previdenciário do Regime Geral da Previdência Social pago pelo INSS ao segurado que ficar incapacitado para o trabalho (incapacidade temporária) por mais de 15 (quinze) dias consecutivos (TAVARES, 2011, p. 133).

Ocorre que nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento o pagamento do salário, por determinação legal, será efetuado pelo empregador.

Referente a esse período reside a controvérsia sobre a incidência ou não de Contribuição Previdenciária.

Estabelece o artigo 28, § 9º, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91, que os benefícios da previdência social não integram o salário-de-contribuição. Prescreve o artigo 60, § 3º, da Lei nº 8.213/91, que nos 15 primeiros dias de afastamento incumbirá à empresa pagar ao segurado (empregado) o seu salário integral. Porém, a lei silenciou-se se os 15 (quinze) primeiros dias consecutivos de afastamento do segurado pode ser considerado ou não como sendo benefício da Previdência Social.

Martinez informa que segundo o entendimento do INSS haverá incidência de Contribuição Previdenciária nos primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença. Todavia, isso não ocorre com o Benefício Previdenciário e sua complementação (2010, p. 345-346).

Nessa norte, salienta Cardoso que a Receita Federal interpreta que esse pagamento efetuado pelo empregador (relativos aos 15 primeiros dias) não se refere ao benefício previdenciário, ou seja, essa verba possui natureza salarial a qual é passível de incidência de Contribuição Previdenciária (2011, p. 100-101).

Para Horvart Júnior, corrente minoritária, também há incidência de contribuição previdenciária (2008, p. 273 *apud* CARDOSO, 2011, p. 101).

No entendimento de Martinez, que vai de encontro com o posicionamento defendido pelo INSS, os primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença apresentam traços securitários. Afirma que se trata de benefício previdenciário *“a ser desembolsado pelo INSS, e historicamente foi cometido às empresas, sem perder a característica securitária e, portanto, inserindo-se nas parcelas não integrantes do salário de contribuição”* (2013, p. 147).

Para Cardoso não se trata de verba remuneratória ou indenizatória, mas sim, *sui generis* oriundo da excepcionalidade de pagamento de benefício pelo empregador (2011, p. 102).

Nessa linha é o entendimento de Barbosa, Gago e Casseb (2012, p. 985). Posicionam-se pela não incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre a rubrica em comento.

Segundo o STJ não há incidência de Contribuição Previdenciária (a cargo da empresa) durante os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente. O valor pago nesse período pelo empregador ao trabalhador não é considerado como verba remuneratória, mas sim, verba de caráter previdenciário, diante da ausência de prestação de serviço (BRASIL, STJ, AgRg no REsp nº 1.292.797/CE, 2013).

Até então parecia que o STJ tinha jogado uma pá de cal sobre o assunto. Porém, o tema voltou à tona.

Entretanto, o entendimento que já estava definido na jurisprudência do STJ foi consolidado na sistemática dos recursos repetitivos (CPC, artigo 543-C). A 1ª Seção ao apreciar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS (BRASIL, STJ, 2014) manteve, por maioria de votos, a tese da não incidência de contribuição previdenciária por não se caracterizar verba remuneratória. De acordo com o Ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, os primeiros 15 dias consecutivos ao do afastamento por motivo de doença pago pela empresa ao trabalhador tem apenas o objetivo de transferir o encargo da Previdência para o empregador, trata-se de um auxílio transferido pela lei.

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a discussão restringe-se ao âmbito da lei infraconstitucional, competência do STJ (BRASIL, STF, AgRg no AI nº 780.674/RS, 2010).

Não há divergência nos TRF's sobre a matéria, os quais se curvam ao entendimento do STJ.

### 7.3. FÉRIAS GOZADAS

As férias estão prescritas no artigo 7º, XVII, da Constituição Federal e artigo 129 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Vejamos o entendimento de Delgado acerca do objetivo das férias.

O conjunto dos descansos trabalhistas completa-se com a figura das férias. Elas definem-se como o lapso temporal remunerado, de frequência anual, constituído de diversos dias sequenciais, em que o empregado pode sustar a prestação de serviços e sua disponibilidade perante o empregador, com o objetivo de recuperação e implementação de suas energias e de sua inserção familiar, comunitária e política (2004, p. 949).

O litígio instaura-se no momento da apuração da incidência ou não de Contribuição Previdenciária patronal sobre a folha de salários (CF/88, art. 195, I, “a”). Discute-se se essa verba tem natureza salarial e ainda se é decorrente de prestação de serviço.

No entendimento de Martins S. P. sobre as férias haverá a incidência de contribuição previdenciária patronal tendo em vista ser verba de natureza remuneratória. Ainda complementa que *“a ideia é a de que se sobre o principal incide a contribuição, haverá também incidência sobre o acessório. Tendo as férias gozadas natureza salarial, o terço também tem”* (2009, p. 135). Posicionamento acompanhado por Martinez (2009, p. 149).

Em sentido contrário, são adeptos pela tese da não incidência Barbosa, Gago e Casseb (2012, p. 985). Justificam a não incidência de Contribuição Previdenciária pelo fato de ser verba que não configura retribuição pelo serviço prestado ao empregador.

Até o início do ano de 2013 o STJ mantinha firme entendimento sobre a natureza remuneratória das férias.

No julgamento ocorrido no dia 27 de fevereiro de 2013, a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, deu provimento ao recurso do contribuinte que litigava contra a Fazenda Nacional (BRASIL, STJ, Recurso Especial nº 1.322.945/DF, 2013).

O relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, salientando a alteração do entendimento, considerou que *“como não há incorporação desses benefícios à aposentadoria, não há como incidir a contribuição previdenciária sobre tais verbas”*. Destacou ainda que *“não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada”* (BRASIL, STJ, REsp nº 1.322.945/DF, 2013).

No posicionamento atual, as férias gozadas não possuem natureza remuneratória decorrente de serviço prestado ou da disponibilidade do empregado perante o seu empregador, mas sim indenizatória ou compensatória, razão pela qual não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária patronal. Conclui o

Ministro Napoleão Nunes aludindo que “*natureza jurídica da verba que não pode ser alterada por preceito normativo*” (BRASIL, STJ, REsp nº 1.322.945/DF, 2013).

A matéria não foi apreciada pelo STF em relação ao RGPS. Porém, no que se refere ao RPPS - servidores públicos federais - restou consignado a não incidência de contribuição previdenciária sobre férias e horas-extras por serem verbas de natureza indenizatória (BRASIL, STF, RE nº 545.317/DF, 2008).

O TRF/2 está aplicando o atual entendimento do STJ sobre a não incidência de Contribuição Previdenciária Patronal (BRASIL, Apelação/Reexame Necessário nº 000876577.2012.4.02.5001, 2013). Os demais TRF's se posicionam pela incidência.

#### 7.4. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

O terço constitucional de férias está estabelecido no artigo 7º, XVII, da Constituição Federal.

Acerca do tema bem esclarece Delgado (2004, p. 976-977).

Terço constitucional de férias é a parcela suplementar que se agrega, necessariamente, ao valor pertinente às férias trabalhistas, à base de um terço desse valor. [...] A análise de sua natureza jurídica desenvolve-se a partir da constatação de que a verba tem nítido *caráter acessório*: trata-se de percentagem incidente sobre as férias. Como acessório que é, assume a natureza da parcela principal a que se acopla. Terá, desse modo, caráter salarial nas férias gozadas ao longo do contrato; terá natureza indenizatória nas férias indenizadas na rescisão.

A irrisignação está na natureza jurídica da verba para fins de incidência da Contribuição Previdenciária Patronal.

Estabelece o artigo 214, § 4º, do Decreto nº 3.048/99, que a parcela do 1/3 de férias, oriunda de férias gozadas, integra o salário-de-contribuição do empregado.

Posicionam-se pela não incidência Barbosa, Gago e Casseb. Justificam a não incidência de Contribuição Previdenciária pelo fato de ser verba que não configura retribuição pelo serviço prestado ao empregador. O “*acréscimo de um terço constitucional nas férias gozadas constitui um reforço financeiro ao trabalhador no período de férias*” (2012, p. 986).

No ano de 2009, quando do julgamento do AI nº 712.880/MG, de relatoria Ministro Ricardo Lewandowski, a 1ª Turma do STF decidiu que o 1/3 de férias é verba de caráter indenizatório, firmando a orientação no sentido de que “as

*contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.”* Sinalizamos que o 1/3 de férias foi analisado sob o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS. Sendo que o foco do presente trabalho é abordar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre folha de pagamento no Regime Geral da Previdência Social – RGPS.

O STJ, no mesmo ano, e em decorrência da decisão do STF supracitada, realinhou sua jurisprudência que até então mantinha firme entendimento sobre a natureza remuneratória. Passou a entender que a natureza jurídica da verba é indenizatória, pois refere-se a garantia de reforço financeiro para usufruto das férias (BRASIL, STJ, PET nº 7296, Primeira Seção, 2009).

Entendimento esse que foi reafirmado sob a sistemática dos recursos repetitivos (CPC, artigo 543-C). No Recurso Especial nº 1.230.957/RS, restou consignado pela 1ª Seção, por maioria de votos, que não há incidência da contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre o adicional de 1/3 incidente sobre as férias gozadas em razão de sua natureza compensatória e ainda por não constituir ganho habitual do trabalhador (BRASIL, STJ, REsp nº 1.230.957/RS, 2014).

Não há divergência nos TRF's sobre a matéria, os quais se curvam ao entendimento do STJ pela não incidência. A matéria não foi apreciada pelo STF.

## 7.5. SALÁRIO-MATERNIDADE

O salário-maternidade está previsto no artigo 7º, XVIII, da Constituição Federal e artigos 71 a 73-A da Lei nº 8.213/91.

Nos termos da Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 2º, o salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição. É o único benefício previdenciário passível de incidência de Contribuição Previdenciária.

O litígio reside na definição da natureza da verba (remuneratória ou indenizatória).

Para Ibrahim o salário-maternidade é benefício previdenciário.

O salário-maternidade, em uma acepção estrita do seguro social, não teria natureza previdenciária, pois não há necessariamente incapacidade a ser coberta. Entretanto, na visão mais abrangente das necessidades sociais coberta, com eventos não

necessariamente ligados à incapacidade laborativa – como os encargos familiares – deve-se incluir o salário maternidade como benefício, hoje, tipicamente previdenciário (2008, p. 628).

No mesmo sentido é o entendimento de Delgado ao dispor que “*a natureza jurídica do salário-maternidade, hoje, é estritamente previdenciária, qualquer que seja o mecanismo adotado para sua quitação (Lei 8.213/91)*” (2004, p. 688).

Ne entendimento de Paulsen (2010, p. 452) não incidirá Contribuição Previdenciária patronal sobre o salário maternidade em virtude de não se amoldar na hipótese legal prescrita no artigo 195, I, “a” da Carta Magna.

Vianna pactua com o entendimento acima. Acrescenta que o salário-maternidade não pode ser considerado remuneração do trabalhador pois inexistente contraprestação de serviço. Além disso, dispõe que a pretendida incidência somente poderia ocorrer através de Lei Complementar e jamais por Lei Ordinária (Lei nº 8.212/91) (2008, p. 136).

Martinez, também adepto da tese da não incidência, tece fortes críticas no sentido de considerar tal manobra (enquadramento no artigo 195, I, “a” da Carta Política de 1988) como sendo “*um esforço arrecadatório de realizar receita previdenciária*” praticado pelo ente arrecadador (2010, p. 356).

Posicionam-se pela não incidência, Barbosa, Gago e Casseb (2012, p. 315).

Segundo Martins S. P. “*só haverá incidência da contribuição previdenciária sobre benefício caso exista previsão em lei, pois não se trata de pagamento feito pelo empregador, mas pelo INSS. Não é salário*” (2009, p. 140).

A 1ª Seção do STJ ao julgar o Recurso Especial nº 1.322.945/DF (BRASIL, STJ, 2013) firmou entendimento (inédito naquela corte) no sentido de que o salário-maternidade não integra a base de cálculo previdenciária tendo em vista tratar-se de verba não remuneratória. Não há efetiva prestação de serviço pelo empregado. O ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, resignou ainda que “*natureza jurídica da verba que não pode ser alterada por preceito normativo*”. Entretanto, após a interposição de Recurso de Embargos de Declaração pela União Federal, a empresa pediu desistência do pedido referente ao salário-maternidade.

Cardoso, em comentário a decisão supra, considerou que ao afastar a previsão contida na alínea “a” do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 a decisão, em princípio, foi contra *legem*. Porém, sob a ótica de que as verbas não são pagas com o intuito de retribuir o labor, deixa de ser um entendimento *contra legem*, e passa a

ser “*resolução de uma antinomia aparentemente existente na própria Lei 8.212/91*”. Isso porque o *caput* do artigo 28 inclui remuneração no salário de contribuição e em seu § 9º insere verbas de natureza não remuneratória (2013, p. 390).

Aliás, o entendimento contido no Recurso Especial nº 1.322.945/DF supracitado restou prejudicado tendo em vista que no Recurso Especial 1.230.957/RS, tese afetada pelo regime dos recursos repetitivos (CPC, artigo 543-C), a Primeira Seção do STJ, por maioria de votos, decidiu pela incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre o salário maternidade. Os membros da Primeira Seção concluíram que:

[...] o salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. [...] O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal (BRASIL, STJ, REsp 1.230.957/RS, 2014).

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema no RE nº 576.967 de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Trata-se do Tema nº 72 - “*Inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração*” – enquadramento no Regime Geral da Previdência Social – RGPS.

O TRF/2 (BRASIL, Apelação / Reexame Necessário nº 0008765-77.2012.4.02.5001/RJ, Quarta Turma, 2014) e o TRF/5 (BRASIL, Apelação / Reexame Necessário nº 00073784020124058300/PE, Primeira Turma, 2014) estão se posicionando pela não incidência de Contribuição Previdenciária Patronal. Há divergência entre turmas. Os demais TRF's se posicionam pela incidência.

7.6. ADICIONAIS: HORA-EXTRA, NOTURNO, INSALUBRIDADE, PERICULOSIDADE E TRANSFERÊNCIA

Vejamos o embasamento legal dos adicionais. Adicional de hora-extra - artigo 7º, XVI, da Constituição Federal e artigo 59 da CLT; adicional noturno - artigo 7º, IX, da Constituição Federal e artigo 73 da CLT; adicionais de periculosidade e insalubridade - artigo 7º, XXIII, da Constituição Federal e artigos 192 e 193 da CLT; e adicional de transferência - artigo 469 da CLT.

Para Martins S. P. os adicionais são do ponto de vista trabalhista “*um acréscimo salarial decorrente da prestação de serviços do empregado em condições mais gravosas. Pode ser dividido em adicional de horas extras, noturno, de insalubridade, de periculosidade, de transferência*” (2007, p. 232).

Delgado (2004, p. 736) complementa que a parcela adicional é a renúncia do tempo de lazer ou familiar do trabalhador para com o empregador.

Os adicionais, em regra, são calculados percentualmente sobre um parâmetro salarial. [...] O que distingue os adicionais de outras parcelas salariais são tanto o fundamento como o objetivo de incidência da figura jurídica. Os adicionais correspondem a parcela salarial deferida suplementarmente ao obreiro por este encontrar-se, no plano do exercício contratual, em circunstâncias tipificadas mais gravosas. A parcela adicional é, assim, nitidamente contraprestativa: paga-se um *plus* em virtude do desconforto, desgaste ou risco vivenciados, da responsabilidade e encargos superiores recebidos, do exercício cumulativo de funções, etc.

A controvérsia pauta-se na discussão da natureza jurídica da verba recebida a título de adicional. Conforme se extrai do posicionamento acima o adicional é um valor incidente sobre a hora normal ou sobre o salário no caso do adicionais de periculosidade, insalubridade e de transferência.

Para Martinez “*os adicionais são infundáveis e quase todos possuem natureza remuneratória, quando não salarial*”. São raros os que apresentam natureza indenizatória ou ressarcitória. O autor destaca “*entre as principais: a) adicional noturno; b) horas extras; c) adicional por transferência de sede*” (2010, p. 282).

Alude Martins S. P. que os adicionais de hora-extra, noturno, periculosidade e insalubridade são verbas de natureza salarial.

Tem o adicional de horas extras natureza salarial e não indenizatória, pois remuneram o trabalho prestado após a jornada normal (2007, p. 233). [...] Integra o adicional noturno o salário no tempo em que foi pago (2007, p. 234). [...] Tem o adicional de insalubridade natureza salarial e não indenizatória. Visa remunerar o trabalho em circunstâncias insalubres. Tem por objetivo compensar o trabalho em condições gravosas à saúde do empregado (2007, p. 237). [...] A natureza do adicional de periculosidade é de salário, pois remunera o trabalho em condições perigosas e não de indenização. Adicional é espécie de tributo (2007, p. 238).

Afirma Martins I. G. S. que não há incidência da Contribuição prescrita no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal, sobre o adicional de hora-extra em decorrência de sua natureza indenizatória, decorrente de tempo para descanso ou lazer perdido a bem de terceiros. A mutação da natureza da verba somente pode ser realizada através de Lei Complementar, sob pena de ofensa aos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN (2007, p. 61).

Posiciona-se Sá pela não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o valor que é acrescido ao preço da hora normal trabalhada quando em jornada extraordinária. Para o autor esse acréscimo é revelador de “*prejuízo oriundo do trabalho extraordinário*”. Explica que “*quando o trabalhador labora em jornada normal, ele vende ao seu empregador a sua força de trabalho; quando em um jornada extraordinária, além de vender a sua força de trabalho, sacrifica o seu tempo destinado ao descanso de lazer, prejuízo que é indenizado pelo adicional de horas extras*”. Ainda sobre a natureza remuneratória discorre que a limitação pela quantidade de hora-extra estabelecida pela CLT (art. 59) é em virtude da natureza prejudicial da jornada extraordinária, a qual reduz o tempo de descanso e convívio familiar do obreiro, dano esse causado ao trabalhador que será indenizado através do recebimento do referido adicional (2013, p. 101).

Posicionam-se pela não incidência Barbosa, Gago e Casseb (2012, p. 985).

Segundo o entendimento atual do STJ “*o adicional de horas extras integra o conceito de remuneração, logo sujeita-se à contribuição previdenciária*” (BRASIL, STJ, Recurso Especial nº 1.222.246/SC, Segunda Turma, 2012). Ainda, “*os adicionais noturno, hora-extra, insalubridade e periculosidade ostentam caráter salarial, à luz do enunciado 60 do TST, razão pela qual incide a contribuição previdenciária*” (BRASIL, STJ, Recurso Especial nº 1.098.102/SC, Primeira Turma, 2009).

Ademais, a matéria já foi apreciada sob a sistemática do artigo 543-C do CPC (recurso representativo de controvérsia - recurso repetitivo) pela 1ª Seção do STJ. Restou consignado que os adicionais de hora-extra, noturno e periculosidade possuem caráter salarial (BRASIL, STJ, Recurso Especial nº 1.358.281/SP, 2014).

A matéria não foi apreciada pelo STF em relação ao RGPS. Porém, no que se refere ao RPPS - servidores públicos federais - restou consignado a não incidência de contribuição previdenciária sobre férias e horas-extras por serem verbas de natureza indenizatórias (BRASIL, STF, RE nº 545.317/DF, Segunda Turma, 2008).

Ainda em relação ao RPPS, o Ministro Joaquim Barbosa do STF, relator do RE nº 593.068, reconheceu a repercussão geral sobre a incidência de “*contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade*” - Tema 163.

No entendimento do TRF/1 não há incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre os adicionais de hora-extra, noturno, periculosidade, insalubridade e transferência (BRASIL, Ap/Reexame Necessário nº 0016330-09.2011.4.01.3400/DF, Oitava Turma, 2014). Porém, há divergência de entendimento entre turmas.

Segundo o TRF/5 não há incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre os adicionais de hora-extra (BRASIL, Apelação/Reexame Necessário nº 00073784020124058300/PE, Primeira Turma, 2014) e transferência (BRASIL, Apelação/Reexame Necessário nº 08024515220134058400/RN, Terceira Turma, 2014). Ressaltamos que também há divergência de entendimento entre turmas.

Nos demais TRF's, o posicionamento é que há incidência de Contribuição Previdenciária (CF/88, art. 195, I, “a”) sobre os adicionais ora mencionados.

## **8. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Após análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária chegou-se à conclusão de que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária patronal delineada no artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal, relativo ao Regime Geral da Previdência Social – RGPS, é apurada pelo “rendimento do trabalho” e “total das remunerações”, que, para fins previdenciários, correspondem a todos os valores pagos pelo empregador ao trabalhador a fim de retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à sua disposição.

Por outro lado, não se destinando a retribuir a atividade laboral (verba de natureza não remuneratória, indenizatória ou compensatória), tais verbas não serão consideradas como remuneração e, conseqüentemente, não passível de incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre a folha de salários.

Ademais, constatou-se que a natureza jurídica da verba não poderá ser alterada por preceito normativo, sob pena de ofensa à Constituição Federal.

A visão dos tribunais superiores pauta-se na seguinte linha de raciocínio:

**(a)** adicional de hora-extra, adicional noturno, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade e adicional de transferência: o STJ posicionou-se pela incidência da contribuição previdenciária patronal por considerar tais verbas como sendo remuneratórias. Algumas verbas decididas sob o rito dos recursos repetitivos;

**(b)** salário-maternidade: o STJ posicionou-se pela incidência de contribuição previdenciária patronal, tese afetada pelo rito dos recursos repetitivos;

**(c)** férias gozadas: o STJ alterou recentemente seu posicionamento pela não incidência de contribuição previdenciária patronal;

**(d)** terço constitucional de férias, quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e aviso prévio indenizado: o STJ posicionou-se pela não incidência de contribuição previdenciária patronal, tese afetada pelo rito dos recursos repetitivos.

As decisões afetadas pelo rito dos recursos repetitivos (CPC, artigo 543-C) servirão de orientação para os demais tribunais quando do julgamento de casos que versarem sobre a mesma questão de direito.

O Supremo Tribunal Federal não analisou as verbas em comento no RGPS. Sendo que a matéria não é pacífica nos Tribunais Regionais Federais.

Posicionamos de forma dissonante ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça. A nosso ver, por ausência de natureza salarial não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre o salário-maternidade, o qual detêm natureza de benefício previdenciário, valor pago pelo INSS através das empresas. Aliás, a própria legislação autoriza a compensação do valor pago (pelo empregador) quando do recolhimento da referida contribuição previdenciária. Ademais, a lei não tem o condão de alterar a natureza da verba, por contrariar a concepção geral do artigo 195, I, "a", da Lei Maior.

Divergimos ainda do entendimento do STJ em relação a natureza jurídica das verbas pagas a título de adicionais incidentes sobre a hora normal (no caso dos adicionais de hora-extra e noturno) ou sobre o salário (no caso dos adicionais de periculosidade, insalubridade e de transferência). Ao contrário do Tribunal da Cidadania, entendemos que tais verbas apresentam natureza indenizatória ou ressarcitória por serem decorrentes de condições gravosas à saúde do empregado, ou de tempo para descanso ou lazer perdido a bem de terceiros, e não oriundas de serviço prestado.

Convergemos com o entendimento do STJ pela não incidência de Contribuição Previdenciária patronal sobre a folha de salários no que tange às importâncias pagas a título de férias gozadas e o respectivo terço constitucional, os quinze primeiros dias de afastamento por auxílio-doença ou auxílio-acidente e aviso prévio indenizado. Nestes casos, a natureza não remuneratória, indenizatória ou compensatória inequivocadamente desponta.

O esforço arrecadatório do Governo Federal para aumentar sua receita previdenciária tem sido objeto de críticas pela doutrina e pelos empregadores em virtude de aumentar o custo da mão de obra, a margem da lei, com isso, estimulando a informalidade no mercado de trabalho.

## 9. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 12. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Misabel Abreu Machado Derzi, notas atualizadoras de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARBOSA, Luiz Roberto Peroba; GAGO, Cristiane I. Matsumoto; CASSEB, Diego Felipe. Não incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de verbas indenizatórias. **Revista de Previdência Social - RPS**, São Paulo, ano XXXVI, n. 385, p.985-987, dez. 2012.
- BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. Instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuição previdenciária sobre salário-maternidade e férias. **Revista de Previdência Social - RPS**, São Paulo, ano XXXVII, n. 390, p. 399-391, maio 2013.

\_\_\_\_\_. Auxílio-doença e a não incidência de contribuição previdenciária. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 185, p. 94-102, fev. 2011.

\_\_\_\_\_. Aviso prévio indenizado e salário-de-contribuição. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 174, p. 102-109, mar. 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Francisco da Silva; ARAÚJO, Jorge Valentim de; FIGUEIREDO, Victor Vigolvinho. A incidência de contribuição previdenciária no aviso prévio indenizado. **Revista de Previdência Social - RPS**, São Paulo, ano XXXIII, n. 347, p. 932-941, out. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALHERO, Lirian Sousa Soares. A ilegalidade da cobrança de contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. **Revista IOB Trabalhista e Previdenciária**, São Paulo, ano XX, n. 237, p. 20-25, mar. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

DARTORA, Cleri Maria; FOLMANN, Melissa. **Direito previdenciário – temas atuais**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 157-167.

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

HARADA, Kiyoshi. Contribuição previdenciária e ao aviso prévio pago em dinheiro. **Revista de Estudos Tributários - RET**, Porto Alegre, ano XI, n. 68, p. 207-210, jul./ago. 2009.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

JORGE, Tarsis Nametala Sarlo. **O custeio da seguridade social**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

JUNIOR, Nicolau Konkel. **Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LIMA, Igor Almeida; RIBEIRO, Diego Diniz. Aviso prévio indenizado e a não-incidência da contribuição previdenciária – comentários ao Decreto nº 6.727/2009. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 166, p.102-137, jul. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Contribuição previdenciária sobre valores indenizatórios. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 210, p.143-151, mar. 2013.

\_\_\_\_\_. **Comentário à lei básica da previdência social: tomo I, plano de custeio: Lei n. 8.212/91**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2010.

\_\_\_\_\_. Contribuição sobre o aviso prévio indenizado. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 164, p.107-114, maio 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A natureza não salarial do adicional de horas extras – caráter indenizatório e não-sujeição à incidência do Imposto sobre a Renda e Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT**, São Paulo, n. 143, p. 54-64, ago. 2007.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e contribuições federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. Incidência da contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. **Revista IOB Trabalhista e Previdenciária**, São Paulo, ano XX, n. 237, p. 7-20, mar. 2009-b.

\_\_\_\_\_. **Direito do trabalho**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PETRY, Rodrigo Caramori. Limites à instituição de contribuições sociais residuais: o artigo 195, § 4º, da Constituição na visão do STF. **Revista de Estudos Tributários - RET**, Porto Alegre, ano XIV, n. 82, p. 55-62, nov./dez. 2011.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

SÁ, Luiz Ricardo de Azevedo. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional de horas extras – equívocos da jurisprudência que afirma a natureza salarial do adicional. **Revista de Estudos Tributários - RET**, Porto Alegre, ano XV, n. 89, p. 91-105, jan./fev. 2013.

TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito previdenciário**: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social. 13. ed. Niterói-RJ: Impetus, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIANNA, Cláudia Salles Vilela. **Previdência social**: custeio e benefícios. 2. ed. São Paulo: LTr, 2008.

\_\_\_\_\_. **Manual prático de relações trabalhistas**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2004.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993.