

## O conceito de remuneração para a incidência da contribuição social do empregador



**Jorge Alberto Araújo de Araújo**

Juiz Federal em Guarulhos/SP. Mestrando em Filosofia do Direito pela PUC/SP.

**P**roliferam na Justiça Federal ações discutindo a legitimidade da incidência da contribuição patronal sobre determinadas verbas pagas pelas empresas que, em princípio, não corresponderiam a uma contraprestação por efetivo trabalho desempenhado.

A partir desta premissa – de que o pagamento não corresponde a efetivo *trabalho* do empregado – chega-se à conclusão de que se trata de verba indenizatória, a qual não poderia compor a base econômica de incidência da contribuição social devida pelas empresas sobre o salário pago aos seus funcionários. As verbas questionadas incluem aviso-prévio indenizado, férias e adicional de um terço, os primeiros quinze dias de afastamento do empregado em caso de auxílio-doença ou auxílio-acidente, salário-maternidade, dentre outras.

Esta pretensão tem encontrado relativo sucesso no Judiciário. Com a devida vênia, o equívoco deste raciocínio reside já na premissa: a remuneração *não* depende, para que seja caracterizada como tal, de efetivo trabalho do empregado.

Com efeito, tomando por base inicialmente a concepção trabalhista, temos que a remuneração compreende, além do salário (entendido pela Consolidação das Leis do Trabalho como parcela fixa), as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens (se superiores a 50% do salário) e abonos, bem como “a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações ‘in natura’ que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado”.<sup>1</sup>

Fica claro que a intenção do legislador trabalhista foi a de ampliar o conceito de remuneração, o que tem sido reconhecido pela jurisprudência da justiça obreira, que inclui nesta definição, ainda, as horas extras habitualmente recebidas, adicionais por prestação de serviço em condições adversas etc.

O legislador tributário, por seu turno, não foi mais restritivo, pois, desde a Emenda nº 20/98, o artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal prevê contribuição social sobre “a

<sup>1</sup> Artigos 457 e 458 da CLT.

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 amplitude da locução “a qualquer título” nos parece estreme de dúvidas, de modo a abranger, pelo menos de forma potencial, a totalidade das verbas pagas como contraprestação pelo contrato de trabalho, mas há ainda outro ponto a ser observado.

A incidência da contribuição social patronal deve levar em conta o que se entende por salário-de-contribuição para fins previdenciários. A razão é evidente: o salário-de-contribuição é que servirá de parâmetro para o cálculo do salário-de-benefício e, conseqüentemente, para o cálculo do benefício efetivamente recebido pelo segurado. Diante da sistemática previdenciária brasileira – de caráter contributivo e necessariamente buscando equilíbrio financeiro e atuarial –, o lógico é que as contribuições, tanto do empregado quanto do empregador, sejam calculadas com base no salário-de-contribuição do primeiro.

Assim, para aferir a legitimidade da incidência de contribuição social sobre estas verbas, é necessário perquirir o que se entende por salário-de-contribuição, o que não

demandar grande pesquisa, já que se trata de conceito legal. O artigo 22 da Lei nº 8.212/91 diz que a contribuição patronal é de “vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês”, e o mesmo artigo, no § 2º, estatui que “não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do artigo 28”.

Referido parágrafo dispõe que “não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente” as parcelas contidas no rol que segue:

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

(...)

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

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;
- e) as importâncias:
  1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
  2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
  3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
  4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;



5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social – PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público – PASEP;
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a

programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.

Do cotejo entre os dispositivos, vemos que a intenção do legislador foi a de identificar os conceitos de salário-de-contribuição e remuneração para fins de incidência da Lei de Custeio.

Pode-se discutir se este rol do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 é exaustivo ou não. De acordo com a lógica do Direito Tributário e tomando por base a máxima interpretativa de que as exclusões ali se interpretam de forma restritiva, bastaria que uma determinada verba não constasse do rol exclusivo para que, *a contrario sensu*, integrasse o salário-de-contribuição. Não sendo excluída do salário-de-contribuição, a verba também integra o conceito de remuneração (§ 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91). Sendo remuneração, integra a base econômica de incidência da contribuição do empregador (art. 22 da referida Lei).

Ainda que este raciocínio seja considerado excessivamente formalista e que se conclua pela segunda hipótese, entendendo que determinadas verbas, ainda que não expressamente excluídas do conceito de salário-de-contribuição, podem não integrá-lo, temos que as verbas efetivamente arroladas e afastadas dessa definição nos fornecem um parâmetro para determinar o que deve ou não sofrer a incidência da contribuição social.

Analisando a lista, percebe-se que a concepção de salário-de-contribuição aproxima-se bastante da de remuneração no Direito Trabalhista. Inclui diárias, desde que estas ultrapassem 50% da remuneração mensal.<sup>2</sup> Exclui as férias *indenizadas*, ou seja, aquelas



que não são gozadas pelo trabalhador.<sup>3</sup> E também diz que não integram o salário-de-contribuição os benefícios previdenciários, salvo o salário-maternidade.<sup>4</sup>

Ao englobar no conceito de salário-de-contribuição as diárias excedentes a 50% da remuneração, a lei mostra que não há uma relação necessariamente de exclusão entre a natureza indenizatória de uma verba e a incidência de contribuição previdenciária. A toda evidência, nos parece que o legislador, neste caso, buscou aproximar o salário-de-contribuição do valor efetivamente recebido pelo trabalhador, da mesma forma que o legislador trabalhista

incorpora as diárias acima de 50% da remuneração no salário para todos os fins, inclusive rescisórios.

É certo que sobre as verbas indenizatórias não incide, em regra, contribuição social. Aliás, a maior parte das verbas contidas no rol exclusivo da Lei nº 8.212/91 é de verbas claramente indenizatórias. O equívoco aqui é, de forma açodada, concluir que determinada verba tem essa natureza.

A noção do que sejam verbas de natureza indenizatória pode ser apreendida pela análise da legislação do imposto de renda e da legislação previdenciária. Trata-se em quase

2 Artigo 28, § 9º, "h", da Lei nº 8.212/91.

3 Artigo 28, § 9º, "d", da Lei nº 8.212/91.

4 Artigo 28, § 9º, "a", da Lei nº 8.212/91.

sua totalidade de *restituições* ao trabalhador por dispêndios realizados por este no interesse da empresa, de forma específica (mediante prestação de contas) ou com o estabelecimento de um valor fixo, presumindo-se que seja suficiente para o custeio das despesas necessárias, sendo admitida prova em contrário e pedido de restituição do excedente, situação que, entretanto, normalmente não é regulada por lei e deixada para autorregulamentação em acordos coletivos.

As ajudas de custo por mudança, as diárias por prestação de serviço fora do local onde em regra deve ser cumprido o contrato de trabalho, o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, as férias não gozadas, o incentivo à demissão, todas fazem parte do “conceito” de verba indenizatória. Fica claro que se trata de uma reparação, de uma compensação por determinado ônus. Mas este caráter, apenas, não basta.

O adicional de insalubridade, por exemplo, também é, inegavelmente, uma indenização *lato sensu*, um pagamento em razão de um ônus imposto ao empregado que trabalha em condições adversas. De maneira geral, entende-se por indenização aquilo “que se concede ou obtém como reparação ou compensação de um prejuízo, perda, ofensa”.<sup>5</sup> Isso não é suficiente, contudo, para que determinada verba seja excluída do conceito de remuneração, seja para a legislação trabalhista, seja para o Direito Previdenciário.

Além do caráter compensatório, é necessário que não haja *habitualidade* no recebimento de determinada verba, ou que esta não represente parcela significativa da remuneração.

Quanto ao primeiro requisito, a habitualidade do recebimento do adicional de insalubridade, impõe que este seja considerado como remuneração, pois não se trata de uma contingência *no* trabalho, mas uma característica *do* trabalho. Dito de outra forma, não

se trata de compensar o trabalhador por algo que acontece de forma esporádica, intermitente, mas sim de lhe pagar valor superior porque *regularmente* desempenha suas funções em condições piores do que outros trabalhadores que exercem serviço semelhante.

Assim, o carregador que trabalha a maior parte do tempo dentro de câmara fria em frigorífico está regularmente sujeito a condições mais adversas que aquele que, sendo igualmente carregador, desempenha o serviço fora da câmara fria. É legítimo que o primeiro receba mais, e que este adicional, pela sua habitualidade ou por ser intrínseco ao trabalho que o empregado foi contratado para realizar, integre a sua remuneração, de modo que, em caso de dispensa injustificada, seja computado como remuneração para cálculo de verbas rescisórias.

A natureza indenizatória, para excluir determinada verba do conceito de remuneração, também não pode representar parcela significativa do salário. A Consolidação das Leis do Trabalho elegeu como parâmetro o percentual de 50% da remuneração,<sup>6</sup> o que foi seguido pela Lei nº 8.212/91.<sup>7</sup>

Por conseguinte, as diárias pagas ao empregado, que têm, em princípio, natureza de compensação, podem perder o caráter indenizatório caso ultrapassem 50% de sua remuneração. Esta previsão existe em favor do empregado, pois presume que o trabalho excepcional – que justifica o pagamento de diárias – é, na verdade, a regra. Sendo regra, a “compensação” adquire natureza de remuneração, que reverterá em favor do empregado em eventual rescisão.

No mesmo sentido é o raciocínio para o Direito Previdenciário. Um trabalhador que tem a maior parte (mais da metade) de sua remuneração composta de verba excepcional, supostamente indenizatória, experimenterá, em caso de deflagração da proteção

5 Definição do Dicionário Houaiss.

6 Artigo 457, § 2º, da CLT.

7 Artigo 28, § 9º, “h”, da Lei nº 8.212/91.

previdenciária, grande queda em seu poder aquisitivo, caso o salário-de-benefício seja calculado com base apenas em seu salário estritamente considerado, seu salário “fixo”.

Por esta razão, a lei presume que as diárias que representam mais de 50% da remuneração não são indenizatórias. Trata-se, em nosso entender, de presunção absoluta, não servindo ao empregador a prova de que o empregado esteve, efetivamente, viajando no período. A presunção é de que o trabalho excepcional é regra, e que o salário inicialmente contratado foi aceito pelo empregado para o desempenho do trabalho normal, daí a necessidade de compensação pelo serviço excepcional. A lei procura corrigir esta distorção atribuindo às diárias, neste caso, natureza remuneratória.

Fixadas estas premissas, temos que o conceito de salário-de-contribuição e, conseqüentemente, a base econômica de incidência da contribuição social do empregador, não exclui verbas simplesmente por sua natureza indenizatória. Atribuir caráter indenizatório a uma verba e daí concluir que sobre ela não incide a contribuição patronal implica em pular uma etapa do raciocínio.

Por outro lado, o fato de a lei expressamente excluir da definição de salário-de-contribuição os benefícios previdenciários e ressaltar o salário-maternidade (que é salário-de-contribuição para todos os fins) mostra claramente que a incidência tributária da contribuição patronal (ou do empregado) nunca foi vinculada à *efetiva* prestação de serviço, que não ocorre, evidentemente, no período de gozo do salário-maternidade.

A exclusão das férias indenizadas e respectivo adicional do conceito de salário-de-contribuição, por seu turno, mostra, *a contrario sensu*, que as férias gozadas e adicional fazem parte do salário-de-contribuição e devem sofrer a incidência da contribuição tanto do empregado quanto do empregador, implicando, também, que a lei não exige que haja serviço efetivamente prestado pelo em-

pregado para fazer incidir a contribuição previdenciária. A lógica é de simples correlação entre o que será computado, para fins previdenciários, como salário-de-contribuição, e o que integra a remuneração para incidência da contribuição social, seja do empregador, seja do empregado.

Logo, tanto do ponto de vista da hipótese de incidência constitucional quanto da definição legal das verbas que compõem a base econômica de incidência, não há a necessidade de que haja efetivo trabalho. Basta que haja remuneração e, para esta compreensão, pode-se usar uma acepção de remuneração mais ampla e mais precisa, que a entende como o pagamento ao trabalhador em decorrência da *relação* de emprego ou prestação de serviço, ou do contrato de trabalho como um todo.

Não se trata, portanto, de simples determinação legal tomada de forma acrítica. Trata-se de compreender a relação de trabalho como um pacto bilateral em que o empregador se compromete a fazer um determinado pagamento não em decorrência do *efetivo* trabalho realizado pelo empregado, mas pela existência do contrato de trabalho, sendo certo que é possível um contrato de trabalho regular, vigente, produzindo efeitos e, ainda assim, não haver efetivo trabalho.

É o caso do aviso-prévio “indenizado”, por exemplo.<sup>8</sup> Tal figura jurídica, na verdade, tem denominação imprópria. O que ocorre é o aviso-prévio com dispensa de seu cumprimento. A critério do empregador, este pode dar o aviso-prévio ao empregado e, achando conveniente, dispensá-lo de comparecer à empresa pelo prazo do aviso. Não há, efetivamente, trabalho prestado pelo obreiro. Mas há contrato de trabalho vigente, e o tempo de aviso-prévio, ainda que dispensado seu

8 O Decreto nº 3.048/99 (RPS) excluía o aviso-prévio indenizado do salário-de-contribuição do segurado, mas esta previsão, contida na alínea “f” do inciso V do § 9º do artigo 214 daquele diploma, foi expressamente revogada pelo Decreto nº 6.727/2009, editado para este fim.



cumprimento, é contado como tempo de serviço para todos os fins, por disposição expressa da Consolidação das Leis do Trabalho.<sup>9</sup> O Tribunal Superior do Trabalho já sedimentou que o aviso-prévio projeta o contrato de trabalho para o futuro,<sup>10</sup> e que “a data de saída a ser anotada na CTPS deve corresponder à do término do prazo do aviso prévio, ainda que indenizado”.<sup>11</sup>

Desta forma, o contrato de trabalho somente se *encerra* com a fluência do prazo do aviso-prévio, conforme o caso, o que tem repercussões inclusive de natureza previdenciária, já que pode haver, por exemplo, a *suspensão* do contrato de trabalho durante o aviso-prévio em razão da deflagração de proteção previdenciária (*v. g.*, auxílio-doença).

Se há contrato de trabalho vigente, mesmo sem o efetivo desempenho de suas funções por parte do empregado – por opção do empregador –, fica claro que o aviso-prévio indenizado é remuneração, conta como tempo de serviço para aposentadoria e como salário-de-contribuição para todos os fins, devendo,

portanto, sobre ele incidir a contribuição social do empregador.

Quanto aos primeiros quinze dias de afastamento por doença, não é o caso de se invocar a alínea “a” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 – que exclui do salário-de-contribuição os benefícios previdenciários. Não se trata de atribuir ao empregador o pagamento de auxílio-doença por quinze dias, mas sim de estabelecer que o empregado somente tem direito ao auxílio-doença a partir do 16º dia de afastamento. Ou seja: caso o afastamento do empregado dure apenas 10 dias, exemplificativamente, não haverá a deflagração da proteção previdenciária por parte do INSS, e a empresa pagará os 10 dias não trabalhados, que serão computados como tempo de serviço e como salário-de-contribuição para fins de fruição de qualquer benefício da previdência social. É um caso típico de *interrupção* do contrato de trabalho que não tem repercussão previdenciária.<sup>12</sup>

9 “Art. 487. (...) § 1º. A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço”.

10 Súmula nº 371.

11 OJ SDI1 nº 82.

12 A Lei nº 8.213/91 é clara neste sentido: “Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (...) § 3º. Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral”.

A ausência ao trabalho em caso de doença sem que isso implique em desconto na remuneração é direito dos trabalhadores, intrínseco ao contrato de trabalho, e decorre da proteção que a legislação confere à categoria. A remuneração é preservada integralmente, repercutindo no Direito Previdenciário em razão do salário-de-contribuição do segurado, que necessariamente tem de ser lastreado pelas contribuições de empregado e empregador.

Raciocínio semelhante vale para as férias e adicional. Conforme o artigo 129 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 129. Todo empregado terá direito anualmente ao gozo de um período de férias, sem prejuízo da remuneração.

A Constituição Federal, por seu turno, no artigo 7º estabelece como direito social:

Art. 7º. (...) XVII – gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

As férias são, portanto, direito conquistado pelos trabalhadores e garantido constitucionalmente com preservação da remuneração, e o fato de não haver efetivo trabalho não significa que não haja contrato de trabalho vigente surtindo todos os seus efeitos, sendo possível, evidentemente, a deflagração de proteção previdenciária em decorrência de evento ocorrido nas férias do segurado. As férias contam, igualmente, como tempo de serviço para todos os fins, como concessão de aposentadoria.

Por fim, a questão deve ser analisada através do conceito de salário-de-contribuição pela necessidade de se garantir o custeio do futuro benefício do segurado.

O salário-maternidade, por exemplo, é por expressa disposição de lei salário-de-contribuição.<sup>13</sup> Há, aliás, uma dupla ressal-

va: do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, repetida no § 2º:

Art. 28. (...) § 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

O caráter atípico do salário-maternidade exsurge da previsão constitucional de que a gestante terá direito à licença “sem prejuízo do emprego e do salário” (art. 7º, XVIII, da CF), bem como pelo fato de não se sujeitar a limite de valor.

Deste modo, ao se afastar a contribuição patronal sobre o mesmo, teremos, no futuro, este tempo de contribuição computado pelo INSS para a concessão de aposentadoria para a segurada sem que tenha havido o recolhimento da contribuição do empregador, somente a da obreira. Isso provocará, no longo prazo, desequilíbrio do sistema, com a concessão de benefícios sem o lastro financeiro que, ainda que de forma fictícia ou presumida, deveria garanti-los.

Concluindo, a incidência da contribuição do empregador sobre a remuneração paga a seus empregados não depende do efetivo trabalho do obreiro, não é necessariamente afastada pela natureza indenizatória da verba e também não deixa de incidir no caso de benefício previdenciário, especificamente o salário-maternidade. O conceito de remuneração deve ser compreendido de forma ampla, não apenas como pagamento pelo trabalho, mas sim como contraprestação decorrente do contrato de trabalho, incluídos neste todos os direitos dos trabalhadores, dando efetividade à locução “a qualquer título” contida no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal, e em compasso com a tendência ampliativa da jurisprudência previdenciária das Cortes federais.

<sup>13</sup> Artigo 28, § 9º, “a”, da Lei nº 8.212/91.