



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Ágatha Accorsi Voss

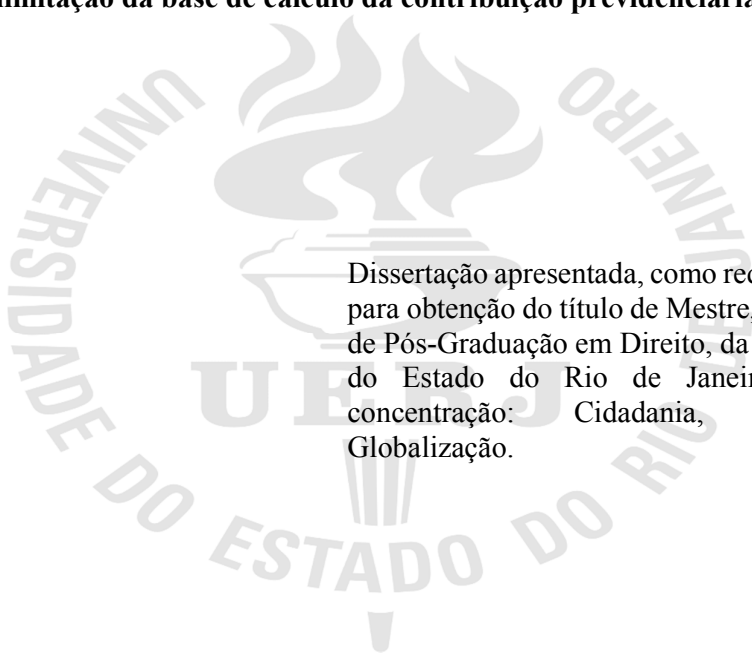
A delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária

Rio de Janeiro

2018

Ágatha Accorsi Voss

A delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

V969 Voss, Ágatha Accorsi.

A delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária
/ Agatha Accorsi Voss. - 2018.
125 f.

Orientador: Prof. Dr. Fabio Zambitte Ibrahim.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Contribuição previdenciária - Teses. 2. Salários – Teses. 3. Trabalho –
Teses. I. Ibrahim, Fábio Zambitte. II. Universidade do Estado do Rio de
Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 349.2

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Ágatha Accorsi Voss

A delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 19 de dezembro de 2018.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim (orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Carlos Henrique Oliveira
Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro

2018

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não poderia ser realizado sem o apoio de algumas pessoas que, de alguma forma ou outra, contribuíram para torná-lo viável.

Embora não seja possível expressar todo o reconhecimento e gratidão pela ajuda que recebi durante o mestrado, não poderia deixar de prestar uma homenagem ao Professor Dr. Fábio Zambitte Ibrahim, pelo estímulo, apoio e colaboração desde meu ingresso na UERJ até o término do curso.

Ao Escritório Ulhôa Canto Rezende e Guerra Advogados e, em particular, ao Dr. Rubem Perlingeiro e à minha equipe de trabalho, também registro os meus agradecimentos pela efetiva contribuição aos meus estudos.

Por fim, cabe um especial agradecimento a toda minha família, principalmente ao Frederico, pela compreensão da importância desse momento e por todo o apoio. Sem eles, certamente a conclusão do mestrado não seria possível.

“Que os nossos esforços desafiem as impossibilidades. Lembrai-vos de que as grandes proezas da história foram conquistas daquilo que parecia impossível”.

(Charles Chaplin)

RESUMO

VOSS, Agatha Accorsi. *A delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária*. 2018. 126f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

A tributação sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” é extremamente relevante e representa a principal fonte da arrecadação do custeio previdenciário, ao mesmo tempo em que é um dos temas de maior indefinição na doutrina e jurisprudência, sendo objeto de muita controvérsia nos últimos anos. O presente estudo busca contribuir para uma maior segurança jurídica nas relações firmadas pelos contribuintes e tem por objetivo afastar ou, ao menos, minimizar as polêmicas discussões envolvendo a base de cálculo das contribuições previdenciárias, principalmente no que se refere à sua própria incidência e à correta interpretação do texto constitucional. Para alcançar o objetivo de delimitação da base de cálculo da referida contribuição, o estudo examina a estrutura do sistema de seguridade social instituído pela Constituição Federal de 1988 e, de forma mais específica, o modelo de previdência social brasileiro, apresentando seus fundamentos e princípios, além de aspectos envolvendo as relações jurídicas previdenciárias, a natureza jurídica da contribuição e o seu fato gerador. A temática será desenvolvida a partir de conceitos apresentados pela doutrina e jurisprudência, com especial atenção para os valores da solidariedade social e justiça fiscal, além dos reflexos desses conceitos na tributação previdenciária.

Palavras-chave: Contribuição previdenciária. Base de cálculo. Remuneração. Trabalho.

ABSTRACT

VOSS, Agatha Accorsi. *Tax basis limitation of social security contributions*. 2018. 126f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

The social security contributions levied over payroll and other compensation paid in return for work provided represents the main source of tax collection to social security, but it is also one of the most uncertain themes in legal doctrine and jurisprudence, that have been subject to considerable controversy in recent years. This study aims to provide greater legal certainty to the taxpayers and eliminate (or, at least, minimize) the controversial discussions involving the tax bases of social security contributions, especially regarding its own incidence and the correct interpretation of the constitutional provisions. To achieve this purpose, the study analyzes the structure of the social security system introduced by Federal Constitution of 1988 and, more specifically, the Brazilian social insurance system, presenting its grounds and principles, besides different aspects related to social security relations, the social security contributions' nature and its triggering event. The subject will be developed based on concepts presented by legal doctrine and jurisprudence, with particular focus on solidarity and fiscal justice, besides the impacts of these concepts in the social security taxation.

Keywords: Social security contributions. Tax bases. Compensation. Work.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ART.	Artigo
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CTN	Código Tributário Nacional
DRU	Desvinculação das Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LOAS	Lei Orgânica da Assistência Social
OIT	Organização Internacional do Trabalho
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RPS	Regulamento da Previdência Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TST	Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	O SISTEMA NACIONAL DE PROTEÇÃO SOCIAL	15
1.1	A denominação “seguridade social”	15
1.2	A seguridade social em contexto global	17
1.3	A seguridade social no Brasil	19
1.4	Os pilares do financiamento da seguridade social	25
1.5	A solidariedade no contexto da seguridade social	26
1.6	A justiça social	32
1.7	A previdência como direito fundamental social	35
2	A PREVIDÊNCIA SOCIAL BRASILEIRA	37
2.1	Considerações sobre a evolução histórica e a proteção previdenciária no Brasil	38
2.2	O modelo de previdência social na Constituição Federal de 1988	40
2.3	As relações jurídicas previdenciárias	44
3	O FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	46
3.1	Introdução	46
3.2	Princípios constitucionais atinentes ao financiamento previdenciário	47
3.2.1	<u>Princípio da universalidade da cobertura e do atendimento</u>	47
3.2.2	<u>Equidade na forma de participação e custeio</u>	48
3.2.3	<u>Diversidade na base de financiamento</u>	49
3.2.4	<u>Equilíbrio financeiro e atuarial</u>	49
3.3	Regimes de financiamento	51
3.4	A Natureza jurídica e classificação das contribuições sociais	54
3.5	Solidariedade e contribuições previdenciárias. O entendimento do STF ..	59
3.6	As contribuições previdenciárias	62
3.6.1	<u>O fato gerador das contribuições previdenciárias</u>	65
3.6.2	<u>O plano de custeio</u>	68
3.6.3	<u>A contribuição da empresa</u>	69
3.6.4	<u>A contribuição substitutiva</u>	72
3.6.5	<u>A contribuição previdenciária dos trabalhadores e demais segurados da previdência social</u>	74

4	A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS.....	77
4.1	Introdução.....	77
4.2	A base de cálculo da contribuição previdenciária – aspectos constitucionais e legais.....	78
4.3	A divergência de entendimento no âmbito dos tribunais judiciais e nos posicionamentos da Receita Federal do Brasil.....	83
4.4	A suposta delimitação do conceito de “folha de salários” pelo STF.....	88
4.5	A imprecisão dos conceitos - propostas de delimitação para fins de incidência da contribuição previdenciária.....	91
4.5.1	<u>Habitualidade x eventualidade.....</u>	92
4.5.2	<u>Remuneração.....</u>	96
4.5.3	<u>Remuneração Pelo Trabalho x Remuneração Para o Trabalho.....</u>	100
4.5.4	<u>Remuneração x Indenização.....</u>	104
4.5.5	<u>Salário de contribuição.....</u>	108
4.6	A verdadeira base de cálculo da contribuição previdenciária e o conceito de folha de salários e demais rendimentos.....	115
	CONCLUSÃO.....	118
	REFERÊNCIAS.....	123

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 consagrou a ideia de Estado Democrático de Direito no Brasil e conferiu importante papel à proteção social, estabelecendo um sistema de seguridade pautado por políticas que buscam a efetivação dos direitos fundamentais à saúde, à previdência e à assistência social.

O reconhecimento de força normativa à proteção social pela Constituição é uma importante conquista, constituindo uma mudança no modo de se pensar e de se praticar o direito no âmbito de atuação do Estado, que passou a ter a obrigação de assegurar, de forma igualitária, a autonomia individual necessária para o exercício da cidadania a todos os brasileiros. Contudo, esse aumento da proteção social também fez com que as expectativas do cidadão em relação ao Estado fossem elevadas, trazendo consequências importantes no campo do financiamento das prestações sociais e nos debates sobre justiça fiscal, principalmente após a introdução de um conceito de solidariedade social nos fundamentos da tributação.

Especificamente em relação à previdência social, as discussões sobre os modelos protetivos e as bases para o seu financiamento vêm se tornando cada vez mais frequentes, em razão de uma maior preocupação com a manutenção do sistema e de um consenso sobre a necessidade de revisão e aprimoramento dos regimes atualmente previstos, que já não mais refletem a realidade enfrentada à época pela sociedade na qual foram instituídos.

Tais discussões também têm suscitado maiores questionamentos a respeito dos fundamentos da própria tributação, do papel das contribuições sociais que são instituídas para o custeio da previdência social e do atendimento dos seus verdadeiros objetivos. Na seara tributária, a impressão é a de que o esforço arrecadatório do Estado para financiar o agigantamento das despesas públicas gera uma confusão tanto sobre a verdadeira finalidade da imposição dos tributos quanto ao interesse na arrecadação das receitas, que acaba conflitando com a própria necessidade financeira do regime previdenciário.

Paralelamente, as indefinições semânticas nos dispositivos que tratam do financiamento da previdência social contribuem ainda mais para um cenário de incertezas e de violação à justiça, que, conjugada com a confusão acerca da finalidade e arrecadação tributária, impacta diretamente nas relações firmadas pelos contribuintes e no aumento da carga fiscal.

Não há dúvidas de que a tributação sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” é uma questão de extrema relevância na sociedade, pois se trata da principal fonte da arrecadação do custeio previdenciário. Contudo, em razão das vagas disposições

constitucionais e legais, esse é um dos temas do financiamento previdenciário de maior indefinição na doutrina e jurisprudência, sendo objeto de muita controvérsia nos últimos anos.

De fato, as discussões mais polêmicas envolvendo a tributação previdenciária estão relacionadas à própria incidência das contribuições e à correta interpretação do texto constitucional, principalmente no que se refere à delimitação das parcelas que integram a sua base de cálculo.

De uma forma geral, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária está relacionada à remuneração decorrente da prestação de serviços, às parcelas pagas habitualmente que visam a remunerar o trabalho prestado. Mais do que isso, pode-se afirmar que o objetivo da referida contribuição – ainda que indiretamente, em determinados casos – é financiar uma prestação substitutiva dessa remuneração.

Embora simples de enunciar, a verdade é que, quando se pretende mapear de forma mais precisa o sentido e alcance da contribuição previdenciária, a questão se torna mais complexa. Mesmo um simples questionamento pode suscitar dúvidas, como, por exemplo, ao se indagar se toda e qualquer vantagem fornecida ao empregado durante o seu contrato laboral está sujeita à tributação.

A indefinição do alcance dos dispositivos constitucionais sobre a matéria e do próprio conceito de “remuneração” previsto na legislação infraconstitucional gera incertezas no momento da identificação das rubricas que compõem tanto a base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador quanto o salário de contribuição, que é a base impositiva da contribuição dos segurados, levando a esse questionamento cada vez mais suscitado nas discussões envolvendo o financiamento da previdência social.

Por certo, pode-se afirmar que não é toda e qualquer parcela decorrente do contrato de trabalho que pode ser considerada remuneração para fins previdenciários, pois há parcelas de cunho meramente indenizatório, parcelas que, ainda que pagas pelo empregador, não representam uma contraprestação pelos serviços desempenhados, e outras que são pagas de forma eventual e, por esse motivo, não estão sujeitas à incidência das contribuições. Nesse sentido, inclusive, é a previsão contida na própria lei que dispõe sobre o custeio da seguridade social.

O problema é que não há na legislação – nem consolidado na doutrina e jurisprudência – uma definição clara e precisa do que seria essa “parcela indenizatória” e qual seria o alcance do termo “habitual”, para afastar a natureza de ganho eventual de determinado pagamento. Ao analisar a legislação previdenciária, é possível verificar a amplitude do próprio conceito de

remuneração e sua imprecisão, na medida em que é justamente o termo utilizado na definição da base de cálculo da contribuição do empregador e do segurado (salário de contribuição).

Diante desse contexto de indefinições, surge ainda o precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 565.160, de 29.03.2017, em que supostamente teria sido resolvida a questão envolvendo a base de cálculo da contribuição e pacificado o verdadeiro significado da expressão “*folha de salário e demais rendimentos do trabalho*” prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, que representa a principal base do financiamento previdenciário, como já mencionado.

Esse precedente, embora relevante, certamente não põe fim às controvérsias existentes acerca da base de cálculo das contribuições. Na verdade, o que se verifica é que as tentativas de se lidar de forma mais adequada com a temática ainda vêm sendo discutidas pela doutrina e mesmo pela jurisprudência, muitas vezes de forma divergente.

Para uma melhor compreensão da matéria e na tentativa de estabelecer os verdadeiros contornos à incidência da contribuição previdenciária – apresentando ao menos uma definição dos parâmetros basilares do custeio –, é fundamental analisar detalhadamente os dispositivos que regulam a referida contribuição, os conceitos apresentados pela doutrina e jurisprudência, para posteriormente verificar as suas verdadeiras finalidades e o real alcance da sua base de cálculo.

Assim, o estudo que se segue está dividido em quatro partes principais. Na primeira, é apresentado o sistema de proteção social no Brasil sob o amparo da Constituição Federal de 1988, que consagrou a ideia de Estado Democrático de Direito e conferiu importante papel ao indivíduo e à proteção social. Inicialmente, são expostos os três sistemas que integram a seguridade social brasileira e apontadas as principais características que lhes são inerentes. Posteriormente, o tema da seguridade social é abordado dentro do contexto da solidariedade e da justiça social. O tópico se encerra com a demonstração da importância da previdência social como um direito fundamental a ser protegido.

A segunda parte introduz o tema da previdência social e destaca os seus fundamentos. A partir de uma breve análise da evolução histórica e legislativa no Brasil, é apresentada a previdência social na Constituição Federal de 1988, assim como os seus pilares de proteção. Por fim, são abordados aspectos da relação jurídica previdenciária, que serão importantes para introdução do estudo sobre o custeio do sistema.

A terceira parte é dedicada exclusivamente ao financiamento da previdência social, à demonstração dos dispositivos constitucionais e infralegais que regem o custeio previdenciário.

A Constituição define as bases para esse financiamento, estabelecendo os contornos para exigência dos tributos. A lei ordinária, em cumprimento ao mandamento constitucional, prevê a instituição de contribuições sociais que serão devidas por empregadores e segurados, incidentes sobre parcelas de natureza remuneratória. Essa regulamentação apresenta inúmeras insuficiências teóricas, relativas à própria definição de conceitos basilares, e vem sendo objeto de muita discussão nos últimos anos, resultando em uma complexidade que acabou sendo dada à matéria por incertezas dos próprios julgadores acerca da correta interpretação jurídica. Daí a importância de as premissas do financiamento previdenciário serem bem estabelecidas. O objetivo é demonstrar as características principais do custeio previdenciário, pois serão relevantes para que, posteriormente, a delimitação da base de cálculo da contribuição possa ser definida. Dessa forma, serão analisados os princípios constitucionais específicos sobre a matéria, os regimes de financiamento, a natureza jurídica das contribuições, o tema da solidariedade nas contribuições, além de apresentados aspectos envolvendo o fato gerador, o plano de custeio e as próprias contribuições previdenciárias.

A quarta e última parte trata especificamente da contribuição previdenciária incidente sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, que é justamente o principal tributo para o custeio do sistema previdenciário brasileiro, buscando apresentar a resposta para as controvérsias existentes acerca da delimitação da sua base de cálculo. Na construção do argumento, examinam-se os conceitos apresentados pela legislação trabalhista e previdenciária, evidenciando a necessidade de esses dois ramos jurídicos serem considerados em conjunto para fins de definição das parcelas integrantes do salário de contribuição, as divergências de posicionamentos adotados no âmbito dos Tribunais Judiciais e da Administração Pública (mais especificamente, na interpretação da legislação e na aplicação dos precedentes judiciais pela Receita Federal do Brasil), e a suposta pacificação da matéria com o julgamento do RE nº 565.160, em 29.03.2017, pelo STF. Ao final, é identificada a verdadeira base de cálculo da contribuição previdenciária, capaz de refletir toda a compreensão da matéria anteriormente abordada.

A importância do tema tratado no presente estudo está na necessidade de se afastar essa incerteza existente na tributação previdenciária, que pode vir a se tornar ainda maior nos próximos anos em razão de fatores que vêm ocorrendo recentemente, como, por exemplo, as alterações promovidas na legislação trabalhista e previdenciária pela Lei nº 13.467, de 13.07.2017, e a implementação do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), no qual os empregadores já estão sendo obrigados a

comunicar ao Estado, de forma unificada, informações relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, acidentes de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS – o que, sem dúvida, aumenta a exposição das relações previdenciárias e, por consequência, os debates jurídicos sobre o alcance da base de cálculo da contribuição.

Espera-se, após toda a exposição, contribuir para uma maior segurança jurídica nas relações firmadas pelos contribuintes e delimitar o campo de incidência da contribuição previdenciária, de modo que ela esteja verdadeiramente alinhada com o atual modelo de financiamento da previdência social no Brasil.

1 O SISTEMA NACIONAL DE PROTEÇÃO SOCIAL

O tema da seguridade social tem sido muito desenvolvido nos últimos anos no Brasil, sobretudo, em razão dos significativos avanços decorrentes da incorporação das normas internacionais de proteção dos direitos humanos e da promulgação da Constituição Federal de 1988, que reinventou o cenário jurídico brasileiro no que se refere à proteção dos direitos sociais, introduzindo normas que apontam para a construção de uma ordem social mais justa e solidária.

A saúde, a previdência e a assistência integram a seguridade social criada pelo constituinte de 1988 e são classificadas como direitos sociais, que buscam justamente criar uma rede protetiva formada pelo Estado e pelos particulares, com contribuições de todos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas necessitadas, trabalhadores em geral e seus dependentes, possibilitando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna na sociedade.

O presente capítulo tem por objetivo apresentar o modelo de seguridade social brasileiro, expondo os valores que fundamentam os três sistemas que o integram, quais sejam, saúde, previdência e assistência. Isso será necessário para a análise mais adequada de questões mais complexas envolvendo o financiamento da previdência social.

De início, para construirmos uma pré-compreensão adequada da matéria e melhor descrevermos o sistema de seguridade instituído pela Constituição Federal de 1988, é importante uma breve digressão sobre a terminologia adotada e uma análise da proteção social dentro de um contexto global. Posteriormente, a partir de fundamentos na solidariedade e na justiça social, a proposta é demonstrar a importância de um sistema protetivo eficaz, além de introduzir o tema da previdência social, que será abordado de forma mais detalhada no próximo capítulo, como um importante direito fundamental a ser protegido.

1.1 A denominação “seguridade social”

A expressão “seguridade social” foi adotada pela Constituição Federal de 1988 para designar o importante conjunto de ações voltadas para a proteção social, que atende às necessidades básicas envolvendo a saúde, a previdência e a assistência.

Embora amplamente utilizada e já enraizada no ordenamento jurídico brasileiro, a expressão foi criticada por diversos autores no passado, pois defendiam que a terminologia adotada (“seguridade”) não estaria correta e não refletia os valores protegidos pela Carta de

1988. Parte da doutrina entendia que esse conjunto de ações protetivas estaria mais relacionado à ideia de “segurança” do que de “seguridade”, que seria um termo utilizado por outros países e que não encontraria amparo na legislação brasileira¹. Isso porque, segundo o entendimento adotado por esses autores, os direitos sociais assegurados pela Constituição Federal de 1988 buscam garantir uma verdadeira segurança para os indivíduos na sociedade, uma segurança quanto à doença, ao envelhecimento e à necessidade de, eventualmente, precisar da ajuda do Estado para sobreviver.

No entanto, uma leitura atenta do texto constitucional revelará a inexistência de qualquer equívoco na terminologia adotada, pois, quando o constituinte quis empregar o termo “segurança”, ele o fez expressamente, como no caso da “segurança pública”, por exemplo. Em relação à proteção dos direitos sociais, o objetivo foi justamente utilizar uma expressão mais ampla, que também abarcasse a concepção de “segurança”². A própria etimologia da palavra demonstra a ideia que norteou o pensamento do legislador ao optar pelo termo “seguridade” no texto constitucional. A palavra seguridade provém do latim *securitate*, que remonta à ideia de proteção não só presente, como também futura, de provisão para o futuro, que é uma característica inerente ao sistema previdenciário brasileiro³. A distinção entre os termos “segurança” e “seguridade” foi muito bem ressaltada por Ricardo Lobo Torres⁴, conforme se verifica do seguinte trecho abaixo:

A seguridade social compreende as ações e prestações do Estado tendentes a garantir os direitos sociais dos cidadãos, protegendo-os contra os riscos do trabalho e as contingências da própria existência humana (velhice, maternidade, desemprego involuntário etc.). Distingue-se perfeitamente da *segurança jurídica*, que abrange a garantia dos direitos fundamentais e pode compreender as prestações positivas para a sua defesa, inclusive contra os riscos da vida. Segue-se daí que a proteção estatal à vida, à propriedade, à locomoção, ao mínimo existencial e às condições necessárias ao exercício da

¹ Nesse sentido, Sérgio Pinto Martins destaca que “para certos autores, seria incorreto falar-se em seguridade social, pois trata-se de um estrangeirismo, advindo do espanhol *seguridad*, que significa, nessa língua, segurança. Daí se dizer que o termo correto deveria ser *segurança social*, tanto que em Portugal utiliza-se essa expressão. Mesmo na língua inglesa, a palavra *security* não quer dizer ‘seguridade’, mas ‘segurança’. Basta lembrar a expressão *national security*, que quer dizer segurança nacional” (MARTINS, 2008, p. 18-19).

² O Dicionário Aurélio, ao definir o conceito de seguridade, o faz de duas formas distintas. Na primeira, indica que o termo seguridade está relacionado ao próprio conceito de segurança: “[Do lat. *securitate*, por via popular] S. f. P. us V. segurança (1 a 7)”. Na segunda, define seguridade como: “[Do fr. *sécurité* ou do ing. *security*, ambos do lat. *securitate*] S. f. Conjunto de medidas, providências, normas e leis que visam a proporcionar ao corpo social e a cada indivíduo o maior grau possível de garantia, sob os aspectos econômico, social, cultural, moral e recreativo” (FERREIRA, 2009, p. 1821).

³ Sérgio Pinto Martins afirma que “Seguridade provem do latim *securitate(m)*, decorrente de *securitas*. Não se trata, portanto, de castelhanismo, mas de palavra que caiu em desuso e foi agora empregada na Constituição. A expressão ‘seguridade social’ mostra uma concepção de provisão para o futuro, enquanto a expressão ‘segurança social’ dá a ideia de presente” (MARTINS, 2008, p. 19).

⁴ TORRES, 2013, p. 1169.

liberdade, bem como a assistência aos miseráveis (e não aos pobres) enquadram-se na ideia de *segurança dos direitos individuais*; ao passo que a proteção aos direitos sociais e aos riscos provenientes da idade, do trabalho ou das demais contingências existenciais estão relacionadas à *seguridade social*.

Especificamente em relação à previdência social, Wladimir Novaes Martinez destaca que ela seria uma técnica de proteção social, na qual “*a proteção quer dizer prevenção, cuidado, defesa, atuação conducente a evitar danos à pessoa, mas também o atendimento de necessidades de variada gama*”⁵. Trata-se de uma das modalidades securitárias, compondo a seguridade social em conjunto com o sistema de proteção à saúde e assistência, cuja proteção está relacionada à soma comunitariamente conjugada de ações pessoais, solidárias e sistematizadas, estando destinadas a cumprir as suas finalidades⁶.

1.2 A seguridade social em contexto global

As buscas por bem-estar e justiça social impulsionaram as grandes reformas ocorridas no século XIX, que trouxeram parâmetros importantes ao tema da seguridade social. Desde a criação da Organização Internacional do Trabalho (OIT), vários foram os documentos por ela emitidos que analisaram importantes questões sobre o tema da seguridade no contexto internacional, evidenciando a necessidade de se garantir uma proteção social eficaz a todos, capaz de assegurar uma condição financeira mínima para os necessitados e um tratamento de saúde adequado.

Dos diversos relatórios publicados pela OIT nos últimos anos, destaca-se o emitido em 2001, com os assuntos abordados na sua 89ª Conferência⁷, cujo objeto central de discussão foi justamente a seguridade social. Entre os principais pontos destacados, o documento revela o consenso entre os participantes de que a seguridade social seria de extrema importância para manutenção do bem-estar dos trabalhadores, suas famílias e para a comunidade. Segundo o Comitê de Seguridade Social, essa importância da proteção social é enfatizada pelo fato de a seguridade ser tanto um direito básico fundamental para gerar coesão social quanto uma ferramenta indispensável na política social do Governo, que contribui para a preservação dos princípios da dignidade da pessoa humana, equidade e justiça. Dos pontos analisados no relatório, constata-se a grande importância atribuída aos valores da solidariedade e justiça fiscal,

⁵ MARTINEZ, 2010, p. 294.

⁶ Cf. MARTINEZ, op. cit., p. 294.

⁷ Cf. ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO, 2001.

que influenciam diretamente os modelos protetivos adotados pelos países e que serão abordados, de forma específica, no âmbito do sistema brasileiro⁸.

Dentro de um contexto global, infere-se que a OIT desempenha um papel fundamental na proteção dos direitos securitários. A sua própria criação, em 1919, como parte do Tratado de Versalles, responsável pelo encerramento oficial da Primeira Guerra Mundial, demonstra a preocupação existente à época com a promoção da justiça social e a manutenção da paz mundial, que assim permanece até os dias de hoje⁹.

No entanto, foi apenas com a Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948, que a importância da seguridade social ganhou força internacional, ao estabelecer que todas as pessoas gozam de proteção social e prever, ainda que de forma “tímida”, a existência de uma cobertura previdenciária¹⁰.

Sergio Pinto Martins, ao analisar a evolução histórica da seguridade social, afirma expressamente que a referida Declaração “*inscreve, entre outros direitos fundamentais da pessoa humana, a proteção previdenciária*”¹¹, que representa um dos pilares principais do sistema securitário no mundo.

Posteriormente, em 1952, a OIT aprovou a Convenção nº 102 tratando especificamente da seguridade, que entrou em vigor no plano internacional em 27.04.1955 e estabeleceu características e parâmetros indispensáveis para a garantia da proteção social. No Brasil, a referida Convenção foi ratificada através do Decreto Legislativo nº 269, de 19.09.2008, muitos anos após a sua aprovação pela OIT e a promulgação da própria Constituição Federal de 1988. Contudo, conforme será demonstrado no próximo tópico, tal fato não impediu que mudanças significativas e inéditas fossem inseridas no âmbito da proteção social brasileira. A incorporação da Convenção apenas ratificou toda a importância atribuída aos direitos sociais no Brasil.

⁸ Em tradução livre para o português, segue importante trecho do relatório da OIT (2001, p. 1-2): “2. A seguridade social é muito importante para o bem-estar dos trabalhadores, suas famílias e para a comunidade. É um direito humano básico e um instrumento fundamental para gerar coesão social, que auxilia na garantia da paz mundial e inclusão social. É uma parte indispensável de política social e uma importante ferramenta para prevenir e aliviar a pobreza. Ela pode, através da solidariedade e do compartilhamento justo de ônus, contribuir para a dignidade humana, equidade e justiça social. Ela também é importante para inclusão política, descentralização de poderes e desenvolvimento da democracia”.

⁹ Sobre o tema, ver <http://www.ilo.org/brasil/conheca-a-oit/lang--pt/index.htm>.

¹⁰ O art. 22 da referida Declaração dispõe que: “Toda a pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social; e pode legitimamente exigir a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis, graças ao esforço nacional e à cooperação internacional, de harmonia com a organização e os recursos de cada país”.

¹¹ Sobre o tema, ver MARTINS, 2008, p. 4.

1.3 A seguridade social no brasil

A Constituição Federal de 1988 ocupou-se das condições materiais de existência dos indivíduos, pressuposto de sua dignidade¹². Nesse contexto, ao consagrar a ideia de Estado Democrático de Direito no Brasil (art. 1º), conferiu importante papel à proteção social, estabelecendo um sistema de seguridade pautado por políticas que buscam a efetivação dos direitos à saúde, à previdência e à assistência social¹³.

Além da importância conferida à proteção social no texto constitucional, o grande marco estabelecido pela Carta de 1988 foi a superação de uma concepção prevalente à época, segundo a qual a Constituição seria desprovida de força vinculante, o que tornava os direitos sociais previstos nas Cartas anteriores menos imperativos na sociedade.

Luís Roberto Barroso aponta que, nos últimos anos, a Constituição brasileira conquistou verdadeiramente força normativa e efetividade¹⁴. Isso significa que as normas constitucionais deixaram de ser percebidas como integrantes de um documento estritamente político e passaram a desfrutar de aplicabilidade direta e imediata, inclusive perante o Poder Judiciário.

Ao analisar as interações entre as diferentes “Subconstituições”¹⁵ brasileiras, Ricardo Lobo Torres destaca o especial enfoque conferido à seguridade social pela Constituição Federal de 1988, afirmando que ela não se esgota nas prestações estatais, pois não existe monopólio do Estado quando se pretende garantir assistência aos mais fracos¹⁶. Assim como o Estado, incumbe à sociedade a responsabilidade por garantir a efetividade desses importantes direitos sociais.

Em seu art. 194, a Constituição Federal de 1988 dispõe que “*a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social*”.

¹² Cf. BARCELLOS, 2002, p. 807.

¹³ Luís Roberto Barroso aponta que “a ideia de Estado democrático de direito, consagrada pelo art. 1º da Constituição brasileira, é a síntese histórica de dois conceitos que são próximos, mas não se confundem: os de constitucionalismo e de democracia. Constitucionalismo significa, em essência, limitação do poder e supremacia da lei (Estado de direito, rule of law, Rechtsstaat). Democracia, por sua vez, em aproximação sumária, traduz-se na soberania popular e governo da maioria. Entre constitucionalismo e democracia podem surgir, eventualmente, pontos de tensão: a vontade da maioria pode ter de estancar diante de determinados conteúdos materiais, orgânicos ou processuais da Constituição” (BARROSO, 2002, p. 881).

¹⁴ Cf. BARROSO, op. cit., p. 875.

¹⁵ Ricardo Lobo Torres afirma que “A Constituição Tributária, sendo um dos subsistemas da Constituição do Estado Democrático de Direito, entra em permanente relacionamento e tensão com as outras Subconstituições, designadamente com a Econômica, a Política, a Social e a Penal, bem como com a Declaração de Direitos e a Constituição dos Deveres Fundamentais” (TORRES, 2005, p. 273).

¹⁶ TORRES, op. cit., p. 290.

O referido dispositivo (art. 194) foi inserido no Capítulo da “Ordem Social”, que assegura como verdadeiro primado da seguridade o trabalho e estabelece como seu objetivo principal a garantia do bem-estar e da justiça social¹⁷. Esses aspectos, que podem ser chamados de verdadeiros pilares do sistema, são extremamente relevantes para a sociedade e definem o próprio âmbito de aplicação da seguridade social, que pode ser conceituada como o conjunto de princípios, regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos.

Pela leitura do texto constitucional, verifica-se que a Constituição Federal integrou três diferentes áreas no contexto da seguridade social, quais sejam: a saúde, a previdência e a assistência, todas independentes entre si e com normatizações próprias, mas que compartilham o mesmo objetivo central – garantir direitos aos indivíduos e proporcionar meios para manutenção das suas necessidades básicas e de suas famílias¹⁸. A intenção do constituinte, ao instituir esse sistema de seguridade social, está em linha com a também implementação, pela Constituição, de um Estado Democrático de Direito, que visa a atender demandas da sociedade, em especial na área social, trazendo para o âmbito estatal a responsabilidade primordial de manter esse sistema protetivo¹⁹.

Além de as três áreas que integram a seguridade social compartilharem o mesmo objetivo, é importante mencionar que o funcionamento prático de cada uma delas pode trazer impactos significativos para o sistema de proteção social como um todo. Isso porque, na prática, se uma determinada área não funciona bem, a outra área, por consequência natural, é imediatamente afetada. Assim, é extremamente importante que o Estado concentre esforços em todos os três subsistemas – saúde, previdência e assistência –, para que eles estejam em pleno

¹⁷ O art. 193 da Constituição Federal expressamente prevê que: “a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

¹⁸ Ao analisar os objetivos da seguridade social no âmbito do art. 194 da Constituição Federal de 1988, Marcelo Leonardo Tavares afirma que eles são veiculados mediante princípios que espraiam seus efeitos pelas três áreas de concentração da seguridade, informando as condutas estatais, normativas ou administrativas, de previdência, assistência e saúde. Os princípios da seguridade não estão aptos à produção imediata de efeitos. Sua natureza institutiva – carecem de concretização mediante criação de instituições previstas em lei – gera aplicabilidade mediata, indireta, não integral, servindo: 1) como vetor de orientação interpretativa de regras constitucionais e de normas legais e administrativas; 2) de paradigma para verificação de validade material de normas infraconstitucionais editadas antes (recepção) ou depois da Carta (controle de constitucionalidade), e 3) para impedir o retrocesso na proteção do núcleo das prestações sociais sobre a matéria (TAVARES, 2014, p. 2).

¹⁹ Ana Paula de Barcellos aponta que o constituinte de 1988 consagrou como fundamento do Estado brasileiro o homem e sua dignidade, como se verifica no art. 1º, inciso III, da Carta, do preâmbulo e em outros dispositivos do texto constitucional. Também afirma a autora que *o registro constitucional veicula a superação de uma ideia de Estado enquanto fim em si próprio, que o Brasil em alguma medida também vivenciou nos dois períodos ditatoriais do século XX, substituindo-a definitivamente por uma visão humanista de mundo. O Estado e todo o seu aparato, portanto, são meios para o bem-estar do homem e não fins em si mesmo ou meios para outros fins. Este é, bem entendido, o valor fundamental escolhido pelo constituinte originário, o centro do sistema, a decisão política básica do Estado brasileiro* (BARCELLOS, 2002, p. 25-26).

funcionamento, principalmente quando se pretende garantir a sua cobertura e o equilíbrio no seu financiamento.

Ou seja, quanto melhores – e mais bem sucedidas – são as iniciativas para inclusão previdenciária, menor será a atuação no âmbito da assistência social, que é destinada àquelas pessoas necessitadas – entre elas, os idosos e doentes – que não cumprem os requisitos para gozo de benefícios previdenciários e precisam realmente da ajuda do Estado para sobreviver. Da mesma forma, quanto maior o investimento na área da saúde pública, menor será a concessão de benefícios previdenciários por motivos de doenças incapacitantes, trazendo-se impactos positivos para o custeio da previdência social e garantia de maior equilíbrio financeiro e atuarial do sistema securitário.

Ao mesmo tempo em que o objetivo principal das três áreas é compartilhado e em que o funcionamento de cada uma delas interfere no âmbito de todo o sistema – até mesmo pelo fato de elas estarem inseridas no mesmo contexto de seguridade social, como será demonstrado adiante –, o âmbito de aplicação desses subsistemas é diferente, apresentando características próprias que os diferenciam inclusive para fins de aproveitamento da prestação por eles oferecida, que pode estar associada à observância de princípios e requisitos diversos, como, por exemplo, aos princípios da universalidade ou da seletividade, dependendo de sistemas de financiamento contributivos ou mesmo gratuitos.

É interessante observar, ainda, que o funcionamento dessas três áreas, saúde, previdência e assistência, depende principalmente das receitas provenientes da arrecadação da mesma espécie tributária, as contribuições, que, diferentemente dos impostos, são em tese²⁰ arrecadadas e destinadas exclusivamente para o custeio da seguridade social. Neste particular, o art. 195 da Constituição Federal prevê expressamente que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais, que certamente representam a maior base para o financiamento do sistema²¹.

²⁰ Em tese, pois o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece a possibilidade de, até 2023, 30% das receitas arrecadadas com as contribuições sociais serem desvinculadas pela União. É a chamada Desvinculação de Receitas da União (“DRU”), que foi instituída pelo art. 76 e consiste em um mecanismo que permite ao governo federal usar livremente 30% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. Eis o que dispõe o referido dispositivo: “Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data”.

²¹ A questão do financiamento será objeto do capítulo três, mas é importante destacar desde já que há contribuições que são vertidas exclusivamente para o custeio da previdência social – denominadas contribuições previdenciárias – e outras contribuições que são destinadas a todo o sistema de seguridade social, inclusive à previdência.

Embora o presente estudo não tenha por escopo a análise detalhada do sistema nacional de seguridade social do Brasil – e sim do financiamento da previdência social –, algumas considerações sobre as outras duas áreas que integram esse sistema são relevantes, pois ainda que diferentes, as iniciativas nas três áreas, bem-sucedidas ou não, trazem impactos no sistema da seguridade como um todo, inclusive no que se refere ao financiamento previdenciário.

Em relação à saúde, a Constituição Federal prevê, em seu art. 196, que “*a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*”.

O acesso à saúde pública é universal e irrestrito, devendo ser garantido pelo Estado a todos os indivíduos, independentemente de classe social. A prestação dos serviços de saúde ocorre através do Sistema Único de Saúde (SUS), vinculado ao Ministério da Saúde e regulamentado pela Lei nº 8.080, de 19.09.1990²². A saúde consiste no segmento autônomo mais universal de todos os ramos protetivos, já que não apresenta restrição aos beneficiários protegidos; qualquer indivíduo tem direito ao atendimento prestado pelo Estado²³.

Há aqui um ponto importante, pois nem sempre esse modelo de saúde pública foi assim. No passado, a saúde não garantia um acesso universal e era diretamente associada ao sistema previdenciário, sendo de responsabilidade do então existente Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS), que garantia a cobertura apenas para aqueles vinculados aos regimes previdenciários. No entanto, no atual sistema da seguridade social, a saúde e previdência são estabelecidas e regulamentadas de forma totalmente segregada e por diferentes órgãos, não havendo que se falar em relação existente entre o SUS e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), por exemplo.

A mudança do sistema e, conseqüentemente, a efetivação do direito à saúde ocorreram em razão da promulgação da Constituição Federal de 1988, que introduziu um novo conceito de Estado Democrático de Direito no Brasil e consagrou a importância da adoção de políticas sociais integrativas, que propiciam uma igualdade de oportunidade para todos. A lógica desse critério é justamente assegurar que todos tenham direito às prestações de saúde e à aplicação do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, afastando um sistema em que a cobertura era destinada apenas a determinados indivíduos²⁴. Daí por que o INAMPS, autarquia

²² O *caput* do art. 2º da Lei nº 8.080/90 estabelece que: “A saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício”.

²³ Cf. IBRAHIM, 2012, p. 8.

²⁴ Cf. BARCELLOS, 2008, p. 814.

federal criada em 1977 pela Lei nº 6.439, foi extinto em 1993 pela Lei nº 8.689²⁵, tendo suas competências transferidas às instâncias federal, estadual e municipal gestoras do SUS, por sua vez criado pela Constituição com o objetivo de garantir o direito universal à saúde e de promover a descentralização da responsabilidade pela gestão dos serviços, que passou a ser compartilhada pela União, pelos Estados e pelos Municípios.

Assim como a saúde, a assistência social é organizada sob a forma de sistema descentralizado e participativo, o Sistema Único de Assistência Social (SUAS), com atuação de todos os entes federativos.

A assistência social encontra-se regulada pelo art. 203 da Constituição Federal, que garante a sua prestação a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e pela Lei nº 8.742, de 07.12.1993 (Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS), que dispõe sobre a sua organização. Seus objetivos estão relacionados à proteção social, à integração no mercado de trabalho, habilitação e reabilitação de pessoas com deficiência, e suas ações são baseadas nos princípios da gratuidade e seletividade, que garante o pagamento de um salário mínimo mensal à pessoa idosa ou ao deficiente físico que não seja capaz de se sustentar.

O princípio da seletividade está presente no âmbito da assistência social, pois essa área tem por característica essencial a necessidade. Nesse aspecto, diferentemente da saúde, os benefícios e serviços da assistência social não são universais, pois são destinados apenas àquelas pessoas que atendem aos requisitos previstos na lei e realmente precisam do apoio social para sobreviver. Já o princípio da gratuidade afasta a necessidade de vinculação a qualquer sistema previdenciário. O indivíduo que preencher os requisitos e precisar da assistência social fará jus ao benefício e aos serviços independentemente de ser contribuinte da seguridade social.

As prestações assistenciais são divididas em benefícios, que são de natureza pecuniária, tais como os benefícios de prestação continuada (previsto no art. 25 da LOAS) e os benefícios eventuais, que são concedidos em virtude de natalidade, de morte, de situações de vulnerabilidade temporária e de calamidade pública (previstos no art. 22 da LOAS), e os serviços, que não são pecuniários, mas sim atividades continuadas que visam à melhoria de vida da população²⁶ (art. 23 do LOAS).

²⁵ A Lei nº 8.689, de 27.07.1993, que dispõe sobre a extinção do INAMPS, foi editada em razão da promulgação da Constituição Federal de 1988, que instituiu um novo sistema de saúde, consagrando-o como direito social de todos (arts. 6º e 196 da Constituição).

²⁶ Sobre o tema, ver MARTINS, 2008.

Pode-se afirmar que a assistência social tem como objetivos proteção da família, maternidade, infância, adolescência e velhice, amparando os cidadãos em momentos de necessidade, quando estão impossibilitados de prover o seu próprio sustento e o de sua família²⁷.

Sergio Pinto Martins aponta que a assistência social tem origem na assistência pública, em que o Estado era o responsável por prover condições mínimas de sobrevivência àqueles necessitados, como os menores abandonados, os loucos e os indigentes; posteriormente, essa assistência pública passou a ser assistência social, amparada inclusive no texto constitucional (arts. 203 e 204), sendo atualmente prestada não apenas pelo Estado, mas também por particulares, como entidades de assistência e beneficência social²⁸.

A previdência social consiste na terceira área da seguridade social e é tradicionalmente vista como a técnica protetiva mais evoluída devido à maior abrangência de proteção. Em razão da importância do tema para o estudo das questões mais complexas envolvendo a tributação previdenciária, é importante fazer uma análise mais aprofundada e densa do modelo de previdência social brasileiro, principalmente em relação aos seus objetivos e fundamentos, o que será melhor desenvolvido em capítulo próprio.

Para os objetivos do presente capítulo, o importante é ressaltar que o atual modelo de previdência remonta à ideia de seguro social de filiação compulsória, que é destinado a atender a maioria da população e busca resguardar os indivíduos contra os infortúnios da vida, como a idade avançada, doença ou acidente, que acarretam incapacidade laboral e, conseqüentemente, perda do poder aquisitivo e de sustento do indivíduo.

A previdência, assim como os outros dois sistemas que integram a seguridade social brasileira, está sujeita a diversos princípios constitucionais. Dentre eles, destacam-se os da solidariedade e justiça, que vêm se tornando cada vez mais fortes nos modelos atuais, orientando até mesmo as regras relativas ao financiamento da seguridade social. Tais princípios não são específicos da seguridade social, pois eles constam dos próprios objetivos da República Federativa do Brasil²⁹, mas a sua análise, sob a perspectiva fiscal, é fundamental para a compreensão das controvérsias existentes no âmbito do custeio da seguridade social e para que se possa, com mais fundamento, delimitar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

²⁷ Nos termos do art. 4º da Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e, entre outras providências, institui o Plano de Custeio: “A Assistência Social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social”.

²⁸ MARTINS, 2008, p. 480.

²⁹ Art. 3º da Constituição Federal de 1988: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]”

1.4 Os pilares do financiamento da seguridade social

É certo que a Constituição Federal de 1988 consagrou importantes conquistas no campo dos direitos sociais, estabelecendo um forte sistema securitário voltado à saúde, previdência e assistência. Contudo, a implementação desse modelo de seguridade social também fez com que as obrigações do Estado fossem elevadas, trazendo consequências importantes no campo do financiamento das prestações sociais.

Para assegurar a efetividade de tais direitos e fazer frente às despesas estatais com a universalização da saúde, aos custos previdenciários e assistencialistas, a Constituição Federal estabeleceu – em linha com o previsto em Constituições anteriores – um sistema de financiamento paralelo ao já existente no âmbito da arrecadação fiscal – dos impostos –, em que todos na sociedade seriam obrigados a contribuir de forma direta e indireta para a seguridade. Define, em seu art. 195, os três pilares que seriam responsáveis por esse custeio: (i) o Estado, (ii) as empresas (e equiparados), e (iii) os próprios trabalhadores e demais segurados.

As fontes de custeio para a seguridade social são divididas em duas amplas categorias: a) o produto da cobrança das contribuições mencionadas nos incisos I, II, III e IV do art. 195, definidas como fontes diretas de custeio, e b) dotações orçamentárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios como fontes de financiamento indireto, pois as dotações constituem destinações de recursos provenientes de tributos gerais.

Pela leitura do texto constitucional, verifica-se que o constituinte foi enfático ao afirmar a responsabilidade da sociedade como um todo pelo custeio das correspondentes despesas. É evidente a sua intenção em fazer com que tanto as pessoas diretamente interessadas nos seus benefícios, como também aquelas que deles não se utilizem, tenham de suportar de algum modo os ônus financeiros que eles empenhem. A Carta de 1988, portanto, foi taxativa na formulação de um sistema que destaca as duas modalidades de custeio de modo muito claro: a) o indireto, proveniente de dotações orçamentárias, da mesma maneira que ocorre com os gastos com a organização administrativa, dos serviços públicos gerais inespecíficos e indivisíveis, como segurança, saúde, justiça, entre outros; e b) o custeio direto, atendido mediante contribuições dos trabalhadores e dos empregadores, como sobre folhas de salários, faturamento e lucro.

Embora a Constituição Federal tenha estabelecido um sistema de contribuições sociais para o custeio da seguridade como um todo, ela também previu uma contribuição específica que é destinada exclusivamente ao financiamento da previdência social, a chamada contribuição previdenciária. No campo do custeio da seguridade, as receitas advindas das

contribuições sociais gerais são destinadas a custear todos os três subsistemas. Contudo, em relação à previdência social, a Constituição optou por estabelecer uma contribuição específica, além das demais contribuições, que seria recolhida por empregadores e pelos segurados e buscaria assegurar um benefício futuro.

Assim, no âmbito previdenciário, os pilares de financiamento devem ser analisados sob outra perspectiva, principalmente quando se pretende justificar a imposição de contribuições dentro do contexto da solidariedade. Esse aspecto, contudo, não afasta a sua relevância no campo dos direitos sociais e a importância da contribuição com o dever social, pois ele denota o objetivo de garantir uma proteção futura ao indivíduo e impedir que a sociedade venha a ser prejudicada no futuro, em linha com o próprio modelo previdenciário previsto na Constituição Federal de 1988.

1.5 A solidariedade no contexto da seguridade social

A reaproximação entre ética e direito nas últimas décadas trouxe, entre diversas consequências, a recuperação da ideia de solidariedade³⁰, que era um valor que já aparecia na trilogia da Revolução Francesa, fundada nos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, dentro de um contexto das sociedades contemporâneas, resultando em uma maior preocupação com a efetivação dos direitos sociais.

Marciano Seabra Godoi sustenta que a ideia de solidariedade remonta à ideia de justiça social³¹. Trata-se de um conceito recentemente gravado no ideal político das sociedades, que ganhou força no contexto da crise do capitalismo liberal e da crescente organização política e sindical. Segundo o autor, essa crise do capitalismo acabou gerando uma alteração no paradigma individualista e formalista da dogmática jurídica, que era marcada pela Jurisprudência dos Conceitos, na qual o trabalho lógico sistemático do jurista era valorizado ao extremo, e pela Escola da Exegese, na qual o papel do jurista resumia-se a entender e dar vazão aos desígnios da lei, dentro de um contexto em que não havia relação entre o direito e a solidariedade.

A solidariedade passou a ser um elemento do discurso jurídico no momento em que afirmadas as teses do pluralismo jurídico, que afastam a ideia de o direito se resumir aos atos do legislador estatal, da efetividade social como elemento fundamental para interpretação da

³⁰ Cf. TORRES, 1998, p. 299.

³¹ GODOI, 2005, p. 142.

norma e da necessidade de aproximação entre o Estado e a sociedade civil. Atualmente, os próprios textos constitucionais das sociedades contemporâneas, incluindo a Constituição brasileira, apresentam como objetivo fundamental a construção de uma “sociedade solidária”³².

Ao analisar o verdadeiro significado de uma sociedade solidária, Marciano Seabra Godoi aponta a existência de dois conceitos distintos. O primeiro, que seria menos exigente, no sentido de que a sociedade solidária é aquela que reconhece, valoriza e incentiva seus cidadãos a praticarem atos solidários, como atos de assistência, de fraternidade ou de união de esforços. Já o segundo, que seria mais exigente, entende que a sociedade solidária é aquela que “*se ergue sobre os pilares de sustentação efetivamente solidários*”³³.

O autor sustenta que a postura mais exigente seria a adequada, pois, para ele, se os “pilares de sustentação” de uma sociedade descuidam da solidariedade, as práticas ou ações mais isoladas não serão suficientes para tornar uma sociedade solidária. Os “pilares de sustentação”, nesse caso, devem ser entendidos como o que Rawls denomina de “estrutura básica”, composta pelas instituições jurídicas e sociais que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos e benefícios gerados pela cooperação social³⁴.

Fábio Zambitte Ibrahim aponta que atualmente a solidariedade é fundada na ideia de integração social, pois o contexto da sociedade de risco impôs novas visões que valorizam a cooperação e a ação comunicativa, possibilitando interação entre “os diferentes”. Essa nova concepção de solidariedade serve de justificativa ético-jurídica da capacidade contributiva e proporciona nova fundamentação às relações tributárias, além de subsidiar os modelos protetivos que são fundados na ideia de inclusão social³⁵.

Este é o contexto no qual podemos inserir os direitos sociais instituídos pela Constituição Federal de 1988, dos quais fazem parte os direitos à saúde, previdência e assistência, que integram a seguridade brasileira, e as discussões sobre o seu financiamento. A efetivação desses importantes direitos na realidade brasileira se deve à incorporação de uma

³² Art. 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

³³ GODOI, op. cit., p. 148.

³⁴ Marciano Seabra Godoi ressalta que “uma das premissas da teoria de Rawls é de que a justiça é uma virtude que se predica não de uma norma isolada (como supunha Kelsen em suas investigações sobre o problema da justiça), mas de um conjunto de normas e instituições que governam determinada sociedade. E, dessa maneira, no quadro atual das sociedades multiculturais em que se reconhece a diversidade de crenças, de religiões, de ideologias, de preferências e orientações políticas e sexuais entre os cidadãos, não faz sentido pensar em princípios de justiça que não contemplem e garantam a solidariedade social. Forçosamente, uma concepção contemporânea de justiça no quadro das sociedades atuais deve contemplar e combinar os valores de liberdade, da igualdade e da solidariedade” (GODOI, op. cit., p. 149).

³⁵ IBRAHIM, 2011, p. 20-21.

concepção de solidariedade social e de justiça que passou a impor não só ao Estado, mas a todos na sociedade, a responsabilidade pelo custeio do sistema. A própria Constituição Federal prevê, em seu art. 195, que a seguridade social será financiada, de forma direta e indireta, por toda a sociedade.

Para Silvania Conceição Tognetti, é a solidariedade, enquanto princípio jurídico-político, que fundamenta os direitos sociais e deveres na sociedade, além de justificar a manutenção de um sistema de seguridade capaz de garantir a efetividade das suas prestações³⁶.

Ao defender que a solidariedade assume especial importância no âmbito do custeio da seguridade social brasileira, a autora aponta a existência de duas acepções distintas de solidariedade, que são utilizadas pela doutrina para justificar a incidência das contribuições sociais destinadas a financiar o sistema. A primeira seria uma concepção geral, pautada pelo conceito tradicional de solidariedade, em que todos na sociedade seriam, indistintamente, contribuintes e beneficiários. A segunda, por sua vez, estaria relacionada a determinado grupo de indivíduos, a uma relação de custo/benefício que não seria individual, mas grupal, na qual a solidariedade se revelaria na relação entre os integrantes do próprio grupo. Para ela, essa segunda concepção é a que justificaria “*a cobrança das contribuições sociais propriamente ditas, ou seja, as pertencentes à espécie tributária contribuições*”³⁷. Contudo, entende que atualmente, após a crise dos modelos de financiamento, a exigência das contribuições sociais se justificaria pelo princípio geral de solidariedade, que busca assegurar a universalidade das prestações de seguridade social³⁸. Segundo a autora, “*nesta óptica de solidariedade, todos contribuem, visto que qualquer um pode se encontrar na situação de precisar das prestações sociais do Estado. É o pequeno esforço de cada um que permitirá a manutenção de um sistema de garantia de risco para todos*”³⁹.

Nesse mesmo sentido, ao analisar o fundamento e conteúdo da solidariedade no campo das contribuições de seguridade social, Leandro Paulsen afirma que as referidas contribuições não estão atreladas a determinado grupo na sociedade, pois as ações protetivas são voltadas a todos. De acordo com o seu entendimento, “*a solidariedade exige sacrifício financeiro daqueles que revelam capacidade para contribuir ainda que não beneficiários dos serviços e benefícios da seguridade social*”⁴⁰. Ou seja, o princípio da solidariedade estaria relacionado

³⁶ TOGNETTI, 2004, p. 134-135.

³⁷ TOGNETTI, op. cit., p. 142.

³⁸ TOGNETTI, op. cit., p. 142-143.

³⁹ TOGNETTI, op. cit., p. 143.

⁴⁰ PAULSEN; VELLOSO, 2015, p. 118.

diretamente ao princípio da capacidade contributiva, isto é, à capacidade econômica para suportar encargos financeiros exigidos pelo Poder Público no interesse geral da sociedade.

No entanto, diante do modelo tributário imposto pela Constituição Federal de 1988, não é aceitável que essa concepção tradicional do conceito de solidariedade sirva de fundamento ou justificativa para instituição das contribuições sociais, pelo menos não no que se refere ao financiamento da previdência social.

Embora o art. 195 da Constituição Federal preveja expressamente que a seguridade social será financiada por todos, é importante lembrar que a seguridade é composta por três subsistemas com características distintas. A concepção de solidariedade pode sim estar voltada para uma prestação efetiva nas áreas da saúde e da assistência, por exemplo, cujas prestações são destinadas aos indivíduos independentemente de eles terem efetuado o recolhimento de contribuições. No entanto, em relação à previdência social, o sistema brasileiro é pautado na ideia de seguro social, de natureza contributiva, e apenas garante a cobertura àqueles que contribuem mediante o pagamento das contribuições previdenciárias. Ou seja, nesse caso, embora o objetivo seja assegurar a cobertura dos riscos na sociedade, os benefícios previdenciários somente serão concedidos aos indivíduos que efetivamente contribuíram para o seu financiamento, o que demonstra um sinalagma direto entre contribuição e benefício. Mesmo em relação às contribuições dos empregadores, que poderiam ser, em tese, compreendidas como receitas destinadas a custear a previdência de “forma solidária”, nota-se que elas estão relacionadas diretamente a determinado grupo de indivíduos na sociedade, os trabalhadores a seu serviço, o que demonstra a aplicação da solidariedade de grupo nessa espécie tributária.

Não há dúvidas de que a reaproximação entre ética e direito fez com que a sociedade atribuísse um maior valor à solidariedade, levando ao entendimento de que a carga fiscal deveria recair sobre os mais ricos, aliviando a incidência tributária sobre os mais pobres e dispensando da imposição aqueles que se encontram abaixo do nível mínimo de sobrevivência. Tanto é assim que a aplicação do princípio da solidariedade aparece com muita força quando analisado em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, que faz com que esse valor solidário interfira diretamente na cobrança dos impostos, já que mensura, por um valor moral, quem na sociedade deve arcar com os deveres fiscais⁴¹. Contudo, não deve – ou, pelo menos, não deveria – estar associado às contribuições sociais.

⁴¹ TORRES, op. cit., p 303.

Ricardo Lobo Torres destaca, com muita propriedade, a diferença existente entre a solidariedade social, concepção tradicional que aparece com muita força no campo dos impostos, e a solidariedade de grupo, tema recorrente no âmbito do custeio da seguridade social, já que supostamente delimita o alcance do “agir solidário” na imposição das contribuições para o custeio da seguridade a determinados indivíduos ou grupos na sociedade⁴². Para o autor, a solidariedade “*é um dever moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais*”, mas que “*outra coisa é a ‘solidariedade de grupo’, que justifica a cobrança das contribuições sociais e econômicas e que não se confunde com a capacidade contributiva*”.

As concepções de solidariedade, no entanto, têm sido desvirtuadas e utilizadas de forma indevida para fundamentar o atual modelo de financiamento da seguridade brasileira. Na verdade, nota-se que toda a exigência de tributos, incluindo tanto os impostos quanto as contribuições, vem sendo baseada no princípio geral da solidariedade social e não na de grupo, com único objetivo de aumentar a arrecadação, como se os fundamentos constitucionais para instituição dessas diferentes espécies tributárias fossem os mesmos.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁴³, a concepção tradicional de solidariedade se projeta com muita força no campo fiscal por um motivo de extrema importância, qual seja, o de que o tributo é um dever fundamental. Na sua concepção, a solidariedade estaria relacionada diretamente com a ideia de liberdade, pois o dever de pagar impostos – e não contribuições – garantiria a efetividade dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição.

Das palavras apresentadas pelo autor, extraem-se conceitos importantes, que relacionam a ideia de solidariedade e de um dever fundamental de pagar impostos. Em relação à solidariedade, Ricardo Lobo Torres destaca justamente que “*a reaproximação entre ética e direito nas últimas décadas trouxe, entre as suas inúmeras consequências, a recuperação da ideia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonou*”⁴⁴. Já a concepção de dever fundamental surge como um imperativo para se alcançar os objetivos pretendidos pela Constituição Federal. Em outras palavras, decorre de uma imposição necessária para garantir a efetividade de valores fundamentais protegidos pelo ordenamento jurídico, tais como os direitos sociais. A solidariedade, nessa concepção, atua tanto no campo do financiamento quanto no da prestação das ações sociais, já que os impostos, pautados pelo princípio da capacidade contributiva são essenciais para garantir a

⁴² TORRES, op. cit., p. 302-303.

⁴³ TORRES, op. cit., p. 301.

⁴⁴ TORRES, op. cit., p. 299.

implementação das políticas estatais. No entanto, especificamente em relação às contribuições sociais, o autor entende que:

No regime da CF 88, a solidariedade do grupo é o princípio da justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários, embora não o seja em relação às que recaem sobre o faturamento e o lucro. A solidariedade fundamenta ainda as contribuições profissionais e as econômicas.

O princípio da solidariedade, de dimensão constitucional, vincula a cobrança de contribuições sociais, que passam a exibir a natureza causal. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal, e consequentemente, se inexistir a contraprestação estatal em favor do grupo será inconstitucional a cobrança de contribuição social, exceto naqueles casos previstos na própria Constituição, em que incidem sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, adquirindo a natureza de “imposto com destinação especial”⁴⁵.

Embora defenda a aplicação do princípio na sua feição de solidariedade de grupo em relação às contribuições sociais, não passa despercebido pelo autor o fato de a Constituição Federal de 1988 ter estabelecido “anômalas contribuições sobre o faturamento e lucro” para financiamento da seguridade social, que nada mais são, segundo a sua visão, do que impostos incidentes sobre a renda ou vendas, já que nelas não há relação entre a prestação estatal em favor do contribuinte⁴⁶. Nesses casos, o que se verifica é que a capacidade contributiva passa, de fato, a servir de fundamento para a sua exigência. Não pelo fato de a solidariedade de grupo não ser aplicável às contribuições sociais, mas por considerar que essas espécies criadas pela Constituição não são verdadeiras contribuições. O princípio da solidariedade de grupo, para Ricardo Lobo Torres, é “o princípio da justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários”⁴⁷.

Da mesma forma, Ricardo Lodi aponta que, nas contribuições sociais destinadas a seguridade social, incidentes sobre lucro, faturamento ou receita, importação ou concursos de prognósticos, a solidariedade de grupo é ampliada a ponto de se descaracterizar como tal, confundindo-se com a própria concepção tradicional de solidariedade social. Por esse motivo é que muitos autores as consideram como verdadeiros impostos com destinação especial. Assim, entende que a solidariedade de grupo não é aplicável aos chamados impostos afetados ou às

⁴⁵ TORRES, op. cit., p. 304.

⁴⁶ TORRES, 1999, p. 15.

⁴⁷ TORRES, op. cit., p. 304.

contribuições com destinação específica que, baseando-se na capacidade contributiva, alicerçam-se na solidariedade geral na fase da legitimação do ordenamento jurídico⁴⁸.

Apesar dos embates doutrinários sobre o assunto, é certo que a própria Constituição Federal de 1988 criou espécies anômalas de contribuições, que, conjugadas com a inserção de um fundamento solidário na tributação, vêm afastando as características inerentes às contribuições e, cada vez mais, deixam de lado a presença da referibilidade de grupo dessa espécie tributária – ou seja, do vínculo entre a atividade estatal legalmente financiada pela contribuição e o grupo de contribuintes escolhido pelo legislador. Mesmo em relação às contribuições previdenciárias nas quais a referibilidade era – e ainda deve ser considerada – marcante, a concepção tradicional do princípio da solidariedade tem sido utilizada para fundamentar a sua cobrança e afastar o sinalagma existente entre contribuição e benefício.

No entanto, admitir a instituição de verdadeiras contribuições sociais sem que os requisitos do princípio da solidariedade de grupo sejam respeitados é contrariar os próprios objetivos previstos na Constituição Federal para essa espécie tributária. Assim, ao menos em relação às contribuições previdenciárias, não é aceitável que elas sejam exigidas com fundamento na solidariedade geral. O tema da solidariedade no contexto das contribuições previdenciárias será melhor desenvolvido adiante, quando analisado o entendimento do STF sobre a matéria e os seus reflexos na incidência das referidas contribuições.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁹:

Nestes tempos confusos, conspurcando a axiologia jurídica, fala-se em solidariedade, justamente para ofender a liberdade e isonomia, em prol da injustiça social e do autoritarismo, a pretexto de se estar fazendo justiça social. A jurisprudência e a doutrina, ainda que minoritárias, arrazoam em nome da solidariedade quando abordam as contribuições. Essa errônea é insuportável. O valor solidariedade enraíza-se nos impostos, jamais nas contribuições verdadeiras, que são sinalagmáticas.

1.6 A justiça social

Entre os objetivos fundamentais a serem perseguidos, o art. 3º da Constituição Federal de 1988 estabelece a construção de uma sociedade justa e solidária, além da erradicação da pobreza e miséria. Analisados alguns aspectos envolvendo a solidariedade no contexto das

⁴⁸ RIBEIRO, 2010, p. 110-129.

⁴⁹ COÊLHO, 2007, p. 14.

sociedades contemporâneas e no âmbito do custeio da seguridade social brasileira, resta, portanto, verificar como o referido sistema busca alcançar a justiça social.

Stuart Mill afirma que a aplicação do conceito de justiça pode ocorrer de diferentes formas, não sendo fácil “*distinguir o vínculo ideal que as sustenta e no qual se funda o sentimento moral associado a esse termo*”⁵⁰. Mas, ao analisar o histórico da justiça a partir de sua etimologia, o autor conclui que a ideia de justiça pressuporia duas coisas distintas, quais sejam, uma regra de conduta e um sentimento que a sancione. Segundo a sua concepção, deve-se pressupor que a regra seja comum a todos e que o sentimento de punição esteja relacionado à sua não observância⁵¹. No entanto, aponta que, mesmo quando a legitimidade da punição é reconhecida, são múltiplos os conflitos envolvendo o sentimento de justiça decorrente da atribuição da punição. Para o autor, justiça seria o nome atribuído a categorias de regras morais que revelam um direito imanente em todo o indivíduo, que são mais vinculativas do que qualquer regra de conduta na sociedade⁵².

Ou seja, uma concepção geral de justiça estaria relacionada à proteção de um direito que é imanente de cada indivíduo, visando a proteger a própria essência humana e, por consequência, toda a sociedade, já que proporciona uma maior coesão social. No campo dos direitos sociais, portanto, o conceito de justiça aparece muito próximo da ideia de solidariedade e busca justamente assegurar a proteção de uma vida minimamente digna aos indivíduos.

Ricardo Lobo Torres afirma que “*a justiça fiscal, de natureza distributiva, consiste no princípio de que cada qual deve contribuir para as despesas do Estado na medida de sua riqueza e das vantagens recebidas do ente público*”⁵³. Essa concepção de justiça se revela no princípio da capacidade contributiva dos indivíduos, que norteia a exigência dos impostos, demandando uma maior contribuição dos indivíduos com maiores condições financeiras, de modo a garantir que os necessitados tenham condições mínimas de sobrevivência, o que também está presente no princípio da solidariedade, como visto acima.

Para Fábio Zambitte Ibrahim, a ideia da justiça de natureza distributiva não está limitada ao aspecto da distribuição de renda. O seu objetivo é criar um ambiente adequado para que as

⁵⁰ MILL, 2005, p. 245.

⁵¹ MILL, op. cit., p. 252.

⁵² Nas palavras do autor: “Justiça é o nome que se dá a algumas categorias de regras morais que, se olharmos mais de perto a essência do bem-estar humano, são, portanto, mais vinculativas do que qualquer outra regra para a conduta: a noção que descobrimos ser a essência da ideia de justiça, aquela de um direito imanente em todo o indivíduo, implica e atesta essa obrigação mais rígida” (MILL, op. cit., p. 260).

⁵³ TORRES, 2005, p. 379.

pessoas possam viver dignamente na sociedade. A tese principal dessa concepção de justiça é buscar assegurar condições de vida mínimas aos indivíduos⁵⁴.

Tanto essa garantia de proteção social quanto o compromisso em assegurar as condições mínimas de vida aos indivíduos demonstram uma íntima relação entre os conceitos de justiça e solidariedade e os fundamentos da própria tributação, que não estão associados apenas à função arrecadatória. As funções distributiva e regulatória também justificam o papel dos impostos na sociedade⁵⁵, inclusive no campo das políticas sociais.

Klaus Tipke sustenta que, em um Estado de Direito, tudo deve ocorrer com justiça, que depende, necessariamente, dos impostos e contribuições para suprir sua demanda financeira, pois são esses recursos que garantem o próprio funcionamento estatal. Daí por que as Constituições invocam expressamente o princípio da justiça tributária para garantir a efetividade dos direitos fundamentais. Segundo o autor, o Estado depende necessariamente dessas receitas para sobreviver, com a justiça sendo garantida, no direito tributário, pela igualdade na distribuição da carga fiscal⁵⁶.

Ao tratar do tema da justiça tributária, Andrei Pitten Velloso defende que o princípio da solidariedade proporciona um conceito ético-jurídico mais específico à justiça impositiva e justifica a consagração da capacidade contributiva como critério central de diferenciação no domínio dos impostos, concluindo que⁵⁷:

Todos os agentes estatais devem reconhecer, concretizar e efetivar os ditames da justiça tributária, entendida no seu sentido mais forte, de justiça material, contanto que isso não implique extravasar as suas atribuições e/ou violar algum mandamento constitucional que eventualmente tenha primazia na situação concreta, como a reserva absoluta de lei tributária, o primado da lei, a vinculação à jurisprudência consolidada etc.

É certo que a seguridade social instituída pela Constituição de 1988 reveste-se de grande importância no âmbito de uma sociedade marcada pela profunda pobreza e desigualdade, como a brasileira. No entanto, em linha com o exposto em relação à solidariedade, a busca pela justiça social não pode servir de fundamento para uma exigência irrestrita das verdadeiras contribuições sociais, como as previdenciárias. Ora, se objetivo da instituição dessas contribuições foi assegurar um benefício futuro para os indivíduos que efetivamente contribuem

⁵⁴ IBRAHIM, 2011, p. 47.

⁵⁵ Cf. AVI-YONAH, 2006.

⁵⁶ TIPKE, 2012, p. 16.

⁵⁷ VELLOSO, 2012, p. 78-80.

para o sistema, qual seria o caráter solidário que fundamentaria um maior recolhimento para aqueles que apresentam capacidade contributiva? O objetivo de se alcançar uma sociedade mais justa e solidária evidentemente não é inconciliável com a conclusão de que as contribuições não podem ser exigidas com fundamento na solidariedade geral e justiça social.

Como bem apontado por Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁸:

A desigualdade econômica intolerável se apresenta em razão de uma determinada relação entre preços e salários, da posição dos salários na renda nacional e da direção dos gastos públicos. A Seguridade Social só faz atenuar as disparidades. Não é a sua causa, nem pode isoladamente corrigir-lhes os males, embora ela esteja à frente (dentro das forças econômicas possíveis), das grandes conquistas sociais.

Para a autora, o desenvolvimento com justiça social, a redistribuição mais equitativa de renda e a redução da miséria e das grandes desigualdades devem nortear os planos de governo. Ou seja, deve ser objetivo dos próprios governantes a busca por uma justiça social. Nesse caso, importa lembrar que o custeio da seguridade ocorre de forma mista, dependendo não apenas das contribuições diretas, como também das transferências dos entes estatais, decorrentes das receitas advindas com o recolhimento dos impostos, estes sim vinculados ao princípio da capacidade contributiva e à concepção de solidariedade geral.

1.7 A previdência como direito fundamental social

A partir dessas premissas desenvolvidas sobre a seguridade social e a efetivação dos direitos sociais, passa-se a analisar em que medida a previdência social pode ser considerada como um direito fundamental.

Daniel Sarmiento lembra que *“os direitos fundamentais não constituem entidades estereas, metafísicas, que sobrepassam o mundo real. Pelo contrário, são realidades históricas, que resultam de lutas e batalhas travadas no tempo, em prol da afirmação da dignidade humana”*⁵⁹. Embora aponte a existência de diferentes posições doutrinárias no que se refere à definição do caráter dos direitos fundamentais, o autor considera preferível a ideia de que tais direitos *“constituem imperativos éticos que protegem todo e qualquer ser humano, independentemente do seu país ou cultura”*⁶⁰.

⁵⁸ Cf. DERZI, 1995, p. 172-173.

⁵⁹ SARMENTO, 2004, p. 19.

⁶⁰ SARMENTO, op. cit., p. 20.

Sob essa perspectiva, é praticamente um truísmo afirmar que a previdência social, que resulta da luta dos trabalhadores por melhores condições de trabalho, está inserida no âmbito dos direitos fundamentais. Sua essencialidade, de proteção aos indivíduos contra os infortúnios da vida, tem por base os princípios da dignidade humana e da liberdade, que consistem nos principais fundamentos dos direitos garantidos pelas sociedades contemporâneas.

É importante destacar que a Constituição Federal de 1988 proclama abertamente a previdência como direito social⁶¹. Em seu art. 201, especifica o seu conteúdo e alcance, estabelecendo claramente o âmbito de proteção que visa assegurar, como a cobertura de eventos de doença, invalidez ou morte (inciso I), proteção à maternidade, especialmente à gestante (inciso II), proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário (inciso III), salário-família e auxílio-reclusão para segurados de baixa renda (inciso IV), bem como pensão por morte do segurado ao cônjuge ou companheiro e dependentes (inciso V).

Esses objetivos expressam o sentido que a Constituição Federal de 1988 conferiu à previdência social como um direito fundamental. Não se trata de um direito qualquer, mas daquele previsto constitucionalmente, que busca garantir uma melhor condição de vida a todos os indivíduos e uma maior coesão social. No entanto, a sua efetivação não ocorre de forma irrestrita. Há requisitos previstos na própria Constituição que delimitam alcance da cobertura previdenciária no Brasil, devendo ser respeitados sob pena de macular todo o sistema de financiamento e prejudicar a própria cobertura dos benefícios.

⁶¹ Nos termos do art. 6º da Constituição Federal de 1988: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

2 A PREVIDÊNCIA SOCIAL BRASILEIRA

A previdência social origina-se das lutas por melhores condições de trabalho. Historicamente, e sobretudo quando fundada na premissa de seguro social, como é o caso do Brasil, de natureza coletiva e contributiva, percebe-se que o objetivo da previdência sempre foi o de atender aos trabalhadores remunerados e suas famílias nas hipóteses de incapacidade real ou presumida, diante da qual passariam a receber os benefícios a partir das contribuições que recolhiam sobre valores advindos do exercício da atividade remunerada.

Do texto da Constituição Federal de 1988, é possível extrair os dois princípios básicos que regem as regras da previdência social brasileira, quais sejam, a compulsoriedade e contributividade. Tais princípios norteiam as normas previdenciárias em função do modelo de seguro social que é adotado no Brasil, que obriga o pagamento de contribuições para financiar um sistema que protegerá o próprio cidadão no futuro. O objetivo é assegurar que parte do orçamento dos indivíduos na sociedade seja destinada ao seu custeio quando ele se encontrar incapacitado para o trabalho e incapaz de prover o seu sustento e de sua família, de modo a evitar que haja uma dependência total da atuação estatal para sobreviver.

De fato, a Constituição Federal traça os parâmetros sobre os quais a previdência deve atuar, estabelecendo o seu conteúdo e alcance. Como o objetivo primordial é assegurar aos beneficiários meios indispensáveis de manutenção de vida⁶², a legislação previdenciária prevê a possibilidade de serem concedidos diferentes benefícios aos seus segurados, como (i) aposentadoria por invalidez, por idade, por tempo de contribuição e especial, (ii) auxílio-doença, (iii) salário-família, (iv) salário-maternidade, (v) auxílio-acidente, (vi) pensão por morte e (vii) auxílio-reclusão⁶³.

No que se refere ao conceito finalístico da previdência social, Wladimir Novaes Martinez destaca que ela pode ser definida como a técnica de proteção social que visa à manutenção da pessoa humana “*mediante cotização mínima compulsória pretérita distinta, sob regime de repartição ou capitalização, plano de contribuição ou benefício definido*,”

⁶² Nos termos do art. 1º da Lei nº 8.213, de 24.07.1991, que dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências: “A Previdência Social, mediante contribuição, tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente”.

⁶³ A relação dos benefícios previdenciários consta do art. 18 da Lei nº 8.213, de 1991.

*excepcionalmente facultativa, proveniente da sociedade e dos segurados, gerida por estes e pelo governo*⁶⁴.

A importância da previdência social é reconhecida com razoável consenso na atualidade, mas o seu âmbito de proteção depende necessariamente do recolhimento das contribuições. Nos próximos tópicos, serão abordados os principais aspectos da previdência na Constituição Federal de 1988, a começar por uma breve consideração sobre a sua evolução histórica e legislativa.

2.1 Considerações sobre a evolução histórica e a proteção previdenciária no Brasil

É uma tarefa muito difícil apresentar a evolução da previdência social, pois mesmo no período pré-histórico já havia manifestações de diferentes técnicas sociais protetivas. Contudo, podemos afirmar que o marco histórico fundamental e usualmente conhecido ocorreu em 1883 na Alemanha. Mais especificamente, durante o governo do Chanceler Otto Von Bismarck e, posteriormente, na Inglaterra, com a instituição do Plano Beveridge, em 1942.

A proposta de Bismarck teve início com um projeto enviado ao *Reichstag* em novembro de 1881, no qual foi apresentado um novo conceito de Estado, que passaria a ter a responsabilidade de prover o bem-estar, ainda que de modo limitado. Tal proposta não tinha por objetivo cuidar dos “desprovidos”; ela veio como uma resposta imediata e uma tentativa de limitar as políticas socialistas que cresciam no século XIX, em decorrência das péssimas condições de trabalho existentes à época⁶⁵.

A partir de 1883, foram introduzidos diversos tipos de seguros sociais na Alemanha, com o objetivo de atenuar a tensão que existia nas classes trabalhadoras⁶⁶. O objetivo com a implementação de leis sociais era a proteção dos trabalhadores. Bismarck, embora defensor da liberdade e da não interferência estatal na economia, viu-se preocupado com a insatisfação dos trabalhadores decorrente, principalmente, das péssimas condições de trabalho que estavam presentes durante a Revolução Industrial, vendo na construção da proteção social uma forma eficaz de estabelecer uma resistência às concepções socialistas.

O modelo era baseado em um sistema de seguro obrigatório, no qual o segurado era efetivamente o contribuinte, estando obrigado a contribuir para usufruir os benefícios. Foram três as leis publicadas durante o governo de Bismarck. A primeira, já em 1883, que instituiu o

⁶⁴ MARTINEZ, 2010, p. 330.

⁶⁵ Cf. IBRAHIM, 2008, p. 1054-1059.

⁶⁶ Cf. MARTINS, 2008, p. 4.

seguro-doença, a segunda, de 1884, que foi responsável por criar o seguro de acidentes de trabalho, e a terceira foi a lei de 1889, que implementou o seguro de invalidez e velhice.

É interessante observar que, desde 1883, a ideia de seguro social surgiu como uma forma de substituir a remuneração recebida pelo trabalhador e assegurar que, mesmo nos casos de incapacidade para o trabalho, seja por velhice, seja por doença, esse trabalhador teria condições mínimas de garantir o seu sustento e de sua família.

No Brasil, não há consenso sobre as fases evolutivas da previdência social. Os próprios historiadores divergem quanto à data da implementação da previdência. Wladimir Novaes Martinez aponta que, em termos gerais, o Montepio de Beneficência dos Órfãos e Viúvas dos Oficiais da Marinha (de 02.09.1795) é o registro mais antigo. Por sua vez, Amauri Mascaro Nascimento considera o Decreto Legislativo nº 3.724, de 15.01.1919, como sendo a primeira lei protetiva com natureza previdenciária. Já Mozart Victor Russomano entende que foi em 24.11.1888, com a publicação da Lei nº 3.397, que criou a Caixa de Socorros para Ferroviários, que teria nascido a previdência social⁶⁷.

Fábio Zambitte Ibrahim afirma que a previdência social no Brasil surgiu em linha com o modelo adotado no plano internacional, de origem privada e voluntária, com a formação dos primeiros planos mutualistas e a intervenção cada vez maior do Estado⁶⁸.

Inicialmente, a manutenção do sistema previdenciário e a sua administração era de responsabilidade do próprio empregador. A atuação estatal no âmbito previdenciário ocorreu apenas com o advento dos institutos de aposentadoria e pensão, cujo grande marco remonta à edição da “Lei Eloy Chaves” (Decreto Legislativo nº 4.682, de 24.01.1923), que determinou a criação das caixas de aposentadoria e pensões para os empregados das empresas ferroviárias, com características que são verificadas até os dias atuais na administração da previdência pública⁶⁹.

A primeira Constituição brasileira que fez referência expressa à previdência social foi a Carta de 1881, que previa a “aposentadoria” dos funcionários públicos de forma totalmente custeada pela sociedade. Posteriormente, as Constituições de 1934 e de 1946 evoluíram no tema para estabelecer uma tríplice forma de custeio para o sistema – Estado, empregador e empregado – e incluir, de forma expressa, a expressão “previdência social” no texto constitucional, respectivamente.

⁶⁷ Cf. MARTINEZ, 2010, p. 308.

⁶⁸ Cf. IBRAHIM, 2012, p. 54.

⁶⁹ Cf. TAVARES, 2014, p. 64.

Desde que instituída no Brasil, a previdência, fundada no conceito de seguro social, persiste vinculada diretamente com o trabalho remunerado. Trata-se de um eficiente meio utilizado pelo Estado cujo principal objetivo é substituir, ainda que de forma não completa, a remuneração do trabalhador para garantir condições de vida digna após a cessação do trabalho, que atualmente está inserido dentro do contexto de “seguridade social” estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

2.2 O modelo de previdência social na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 adotou um modelo de previdência de natureza contributiva e marcado pela compulsoriedade, que exige o recolhimento de contribuições para que o segurado faça jus, no futuro, ao benefício previdenciário.

Trata-se de um seguro que busca amparar os trabalhadores contra os riscos sociais, que se traduzem nos infortúnios causados pela perda da capacidade laboral e, conseqüentemente, da capacidade de garantir o seu sustento e de suas famílias. Pode-se afirmar que a compulsoriedade obriga, e não faculta, a inclusão do trabalhador no âmbito de proteção previdenciária. O objetivo é garantir que o trabalhador receba algum rendimento substitutivo da sua remuneração e que não dependa do Estado para sobreviver.

Essa concepção da previdência social pode ser vista como uma forma interventiva do Estado no próprio âmbito de atuação do indivíduo, já que interfere diretamente nas escolhas quanto aos gastos imediatos dos trabalhadores, mas ela é observada apenas quando analisamos as regras gerais aplicáveis aos regimes básicos estabelecidos no texto constitucional. Para fins previdenciários, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu dois diferentes regimes jurídicos, um obrigatório para os trabalhadores e outro facultativo.

O conceito de regime jurídico pode ser apresentado como o conjunto de normas sistematicamente ordenadas. Especificamente em relação ao regime previdenciário, Wladimir Novaes Martinez afirma que ele envolve uma clientela definida de pessoas, normalmente submetido à lei orgânica na qual são estabelecidas regras gerais e especiais, assim como prevê fontes de custeio e diferentes benefícios, o regime financeiro, o tipo de plano, além de algumas disposições de interpretação e princípios⁷⁰.

A Constituição Federal de 1988 prevê a existência de dois tipos diferentes de regimes previdenciários, que são divididos entre básicos e complementares. Os regimes básicos

⁷⁰ MARTINEZ, 2010, p. 296.

apresentam fundamentos bismarckianos e são aqueles de filiação compulsória, que compreendem o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos e Militares (RPPS). Já os complementares, os Regimes de Previdência Complementar, são de ingresso facultativo e podem estar presentes tanto nos segmentos privados – de natureza aberta ou fechada, vinculados ao RGPS – quanto no público, que é de natureza fechada e voltado apenas para servidores e militares vinculados ao RPPS.

O escopo do presente trabalho é voltado, quase em sua totalidade, ao RGPS, em razão da sua importância e preponderância na sistemática protetiva do Brasil e das inúmeras discussões que envolvem a sua tributação. Ainda assim, os contornos para a incidência da contribuição previdenciária, que serão melhor abordados adiante, também devem ser levados em consideração para fins de financiamento do RPPS, uma vez que esse sistema, atualmente, também depende da arrecadação das contribuições de seus servidores para a concessão de benefícios⁷¹.

O RGPS é o regime público de previdência que abrange o maior número de segurados, sendo obrigatório para todos que exercem atividades remuneradas que não decorrem de cargos vinculados ao RPPS. Nele estão compreendidos os segurados empregados, os empregados domésticos, os trabalhadores avulsos, os contribuintes individuais, os segurados especiais e os facultativos⁷². Wladimir Novaes Martinez aponta que o RGPS:

compreende descrição da relação jurídica de filiação e de inscrição, além de estabelecer o regime contributivo dos diferentes segurados obrigatórios ou facultativos e o das empresas sujeitas à exação securitária, urbanas ou rurais. Abarca, como atividade-fim, o plano de prestações, ou seja, benefícios e serviços postos à disposição dos destinatários⁷³.

Trata-se de regime administrado pelo INSS, autarquia federal vinculada, atualmente, ao Ministério do Desenvolvimento Social⁷⁴, que não mais detém a responsabilidade pelo

⁷¹ A EC nº 41, de 2003, introduziu relevantes alterações nas regras de financiamento do RPPS. Após a sua edição, o *caput* do art. 40 da Constituição Federal de 1988 passou a prever, de forma expressa, o direito do servidor “*a regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial*”. Ou seja, a referida EC trouxe, para o âmbito da previdência do servidor público, regras que já existiam no RGPS e que são necessárias para a manutenção do próprio sistema de proteção social, como a instituição de contribuições previdenciárias para fins de concessão de benefícios previdenciários.

⁷² A relação dos segurados está prevista no art. 12 da Lei nº 8.212/1991 e no art. 9º do Decreto nº 3.048, de 06.05.1999.

⁷³ MARTINEZ, 2010, p. 296-297.

⁷⁴ A Lei nº 13.341, de 29.09.2016, criou o Ministério de Desenvolvimento Social e Agrário em substituição ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e transferiu, para o âmbito de competência deste

recolhimento, fiscalização e, inclusive, normatização das contribuições previdenciárias que garantem o financiamento do RGPS.

De fato, desde 2007, a responsabilidade pela arrecadação previdenciária foi atribuída à Receita Federal do Brasil (RFB). A Lei nº 11.457, publicada em 16.03.2007, criou a chamada “Super Receita”, unindo a então criada Secretaria da Receita Previdenciária⁷⁵, vinculada ao antigo Ministério da Previdência Social, e a já existente Secretaria da Receita Federal, a qual passou a controlar e administrar todos os tributos federais – entre eles, as contribuições previdenciárias, que deixaram de ser arrecadadas pelo INSS e se juntaram aos demais tributos no campo de competência da RFB.

É importante apontar que, apesar de essa alteração ter consolidado a arrecadação e fiscalização de todos os tributos a um único órgão – a RFB –, a Lei nº 11.457, de 2007, deixou bem claro, no § 1º do seu art. 2º, que o produto da arrecadação das contribuições previdenciárias e os respectivos acréscimos legais incidentes seriam destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do RGPS⁷⁶, administrado pelo INSS. Isso está em linha com o art. 167, inciso XI, da Constituição Federal, que dispõe ser vedada “*a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201*”.

O RPPS é o regime aplicado exclusivamente aos servidores titulares de cargos efetivos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (civis) e aos militares de qualquer das unidades das Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica.

Ministério, o INSS, que até então era vinculado ao Ministério do Trabalho e Previdência Social, que também foi extinto e transformado apenas em Ministério do Trabalho (com políticas voltadas apenas para a proteção da relação laboral). A denominação Ministério do Desenvolvimento Social (e a retirada do termo “Agrário”) surgiu posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 782, de 31.05.2017, convertida na Lei nº 13.502, de 01.11.2017. Sobre o tema, ver o conteúdo disponível no sítio eletrônico do Ministério do Desenvolvimento Social: <http://mds.gov.br/aceso-a-informacao/institucional>, acessado em 26.05.2018.

⁷⁵ A Medida Provisória nº 222, de 04.10.2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.098, de 13.01.2005, atribuiu ao Ministério da Previdência Social a responsabilidade pela arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias e autorizou a criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério, retirando toda essa atribuição do Instituto Nacional do Seguro Social que, até então, exercia o controle dos benefícios e da arrecadação previdenciária.

⁷⁶ “Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

§ 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000”.

As regras gerais para funcionamento e organização do regime aplicado aos servidores civis estão previstas na Lei nº 9.717, de 27.11.1998, devendo ser observadas por todos os entes federativos. A Constituição Federal apresenta o fundamento constitucional para o regime no seu art. 40⁷⁷. Já para os militares, em razão das particularidades da atividade, a cobertura previdenciária é diferenciada e segregada dos demais servidores. Assim, as regras gerais estão previstas na Lei nº 6.880, de 09.12.1980, que institui o próprio Estatuto dos Militares, e o fundamento constitucional para o referido regime previsto no art. 142 da Constituição⁷⁸.

A Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15.12.1998, estabelece, em seu art. 202, a matriz constitucional do Regime de Previdência Complementar⁷⁹.

As características gerais, que são inerentes a qualquer Regime de Previdência Complementar no Brasil, podem ser resumidas da seguinte forma: (i) caráter complementar e autônomo em relação ao RGPS, que significa dizer que os benefícios concedidos neste Regime são desvinculados daqueles concedidos no âmbito do RGPS; (ii) adesão facultativa dos participantes, que devem optar por fazer parte do Regime; (iii) caráter contratual da relação estabelecida entre o participante, aquele que opta por formalizar sua adesão ao Plano, o patrocinador, a pessoa jurídica que resolve instituir o Plano em favor de seus empregados ou servidores, e as entidades de previdência complementar, responsáveis pela administração e execução do Plano; e (iv) exigência de prévia formação de reservas que garantam os benefícios contratados.

Pela análise do texto constitucional, fica claro que a natureza dos Regimes de Previdência Complementar é contratual. Com base no art. 202, é possível afirmar que os direitos e obrigações adquiridos em razão dos pactos em que consubstanciados garantem aos beneficiários – participantes e assistidos – a observância dos termos previamente acordados, devendo o contrato celebrado pelas partes ser entendido como ato jurídico perfeito a ser protegido, conforme prevê o art. 5, inciso XXXVI, da Constituição Federal.

⁷⁷ Eis o que dispõe o caput do dispositivo constitucional: “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo”.

⁷⁸ “Art. 142. As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem”.

⁷⁹ “Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. [...]”.

No que se refere às regras específicas que devem observar cada um dos Regimes de Previdência Complementar – abertos e fechados, inclusive os patrocinados pelos entes públicos –, a Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 20, de 1998, atribuiu à Lei Complementar a competência para dispor sobre a matéria.

Antes da edição da referida EC nº 20, de 1998, já vigorava no ordenamento jurídico a Lei nº 6.435, de 15.07.1977, que regulava as entidades de previdência privada. Em 29.05.2001, para atender aos novos preceitos constitucionais, incluídos pela EC nº 20, de 1998, foram editadas, em substituição à Lei nº 6.435, de 1977, as Leis Complementares nºs 109 e 108 tratando, respectivamente, (i) do regime geral aplicado a toda e qualquer entidade de previdência complementar – abertas e fechadas – e (ii) do regime específico que deve ser observado nas relações estabelecidas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, além das respectivas entidades fechadas de previdência complementar.

Do ponto de vista financeiro, a previdência social pode estar relacionada a regimes de repartição simples ou capitalização. A análise desses regimes será feita adiante, quando forem apresentados, de forma mais detalhada, os parâmetros do financiamento previdenciário.

2.3 As relações jurídicas previdenciárias

Wladimir Novaes Martinez afirma que o Direito Previdenciário é a ciência jurídica que corresponde à previdência social, revestindo-se de características próprias no campo do financiamento e da relação com seus beneficiários⁸⁰, que se desdobra em diferentes institutos, como as relações de filiação, inscrição, custeio e prestações.

A filiação refere-se ao vínculo que se estabelece entre a previdência social e as pessoas que contribuem para o sistema, que tanto pode ser obrigatória, situação que decorre automaticamente do exercício de atividade remunerada pelos segurados, quanto facultativa, na qual a filiação ocorre após a formalização da inscrição do segurado mediante o pagamento da sua primeira contribuição⁸¹.

O conceito de filiação, para os segurados obrigatórios, decorre automaticamente do exercício de atividade remunerada. Ou seja, nesses casos, a filiação independe de vontade do

⁸⁰ MARTINEZ, 2010, p. 162.

⁸¹ O conceito de filiação está previsto no art. 20 do Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, que institui o RPS. De acordo com o caput do referido dispositivo: “*Filiação é o vínculo que se estabelece entre pessoas que contribuem para a previdência social e esta, do qual decorrem direitos e obrigações*”.

segurado, pois ela é obrigatória e decorre da lei. Se o trabalhador exerce qualquer atividade que o enquadre no conceito de segurado obrigatório, será considerado filiado da previdência social. Essa filiação “automática” para os segurados obrigatórios decorre da própria compulsoriedade do regime, que obriga, e não faculta, a inclusão do trabalhador no âmbito de proteção previdenciária.

A filiação e a inscrição, para fins previdenciários, são conceitos distintos e não devem ser confundidos. A filiação está na relação jurídica estabelecida entre o segurado e o INSS, considerando as regras do RGPS, que gera direitos e obrigações para ambas as partes. Já a inscrição é o mero ato de cadastramento do segurado nos quadros da previdência social. Os direitos previdenciários, traduzidos nos benefícios, não decorrem da inscrição do segurado, mas da sua filiação, que está diretamente relacionada com o recolhimento das contribuições previdenciárias, com a relação de custeio. Tanto é assim que, no caso do segurado facultativo, como a filiação ocorre por ato de vontade, o reconhecimento ocorre apenas após a sua inscrição e mediante o primeiro recolhimento da contribuição para o sistema.

As prestações constituem a própria razão de ser da previdência social. No campo do RGPS, as prestações são divididas em benefícios e serviços. Benefícios são valores pagos em dinheiro aos segurados e dependentes. Já os serviços estão relacionados às prestações que visam a auxiliar na reabilitação profissional e na proteção social. O direito às prestações previdenciárias é o que faz da previdência um dos importantes direitos sociais assegurado pela Constituição Federal de 1988, pois são eles que visam a assegurar o bem-estar da sociedade.

Por fim, há a relação de custeio, cujo objetivo é gerar receitas para financiar as demandas do seguro social, isto é, as prestações previdenciárias. Como bem apontado por Wladimir Novaes Martinez, “*o principal objetivo do custeio é realizar plenamente a receita, operada por meio do recolhimento da contribuição (e outros ônus). Esta, é definida matematicamente e financeiramente como o resultado da aplicação da alíquota à medida do fato gerador*”⁸².

De fato, o custeio da previdência social corresponde ao meio instrumental pelo qual as prestações são concedidas aos segurados. Em razão da adoção de um sistema de natureza contributiva instituído pela Constituição Federal de 1988, apenas aqueles que contribuem para a previdência e cumprem os requisitos previstos na legislação terão direito a usufruir dos benefícios. Como se verá, esse recolhimento para a previdência social ocorre tanto por meio das contribuições previdenciárias quanto por outras fontes de receita, que são destinadas para garantir a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

⁸² MARTINEZ, op. cit., p. 172.

3 O FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

3.1 Introdução

Sérgio Pinto Martins aponta que as fontes de custeio da seguridade social devem ser compreendidas como os meios econômicos e, principalmente, financeiros obtidos e destinados à concessão e manutenção das prestações da seguridade social.

No âmbito da Constituição Federal de 1988, o art. 195 estabelece duas premissas muito importantes para fins do financiamento da seguridade social: (i) o da participação de toda a sociedade no seu custeio e (ii) o da dualidade de categorias de recursos a ele destinados, quais sejam, as dotações orçamentárias feitas pela União, pelos Estados, o Distrito Federal e os Municípios (custeio indireto) e a receita de contribuições sociais dos empregadores (incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro), dos trabalhadores e sobre a receita de concursos de prognósticos.

Pela leitura do referido dispositivo constitucional, infere-se, portanto, que a sociedade terá de participar no custeio da seguridade social de duas formas diferentes: (i) mediante os impostos gerais, cujo produto a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destacarão parcelas dos seus tributos próprios para serem afetadas a esse objetivo, e (ii) através do pagamento de contribuições devidas pelo empregador, pela empresa e pela entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre “*folhas de salários e demais rendimentos do trabalho*”, faturamento e lucro (inciso I), contribuições do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (inciso II), além das contribuições incidentes sobre receita de concursos de prognósticos (inciso III) e do importador de bens ou serviços do exterior (inciso IV).

Para Misabel Abreu Machado Derzi, a forma mista de custeio – contribuições arrecadadas diretamente pelos órgãos de seguridade e transferências de outras fontes do orçamento fiscal do Estado – seria considerada ideal para garantir independência e estabilidade financeira do sistema. Em relação às contribuições sociais, a autora destaca que o espírito da Constituição de 1988 foi criar contribuições que equilibrassem o peso dos tributos entre os fatores do trabalho, faturamento e lucro⁸³.

Especificamente em relação à previdência social, a base para o seu financiamento está no recolhimento das contribuições previdenciárias. Em um sistema de repartição simples e contributivo, como o brasileiro, o pagamento das contribuições dos segurados ativos garante a

⁸³ Cf. DERZI, 1995, p. 172-173.

cobertura da prestação àqueles em gozo de benefício previdenciário, sendo o produto arrecadado com as referidas contribuições fundamental para a manutenção do equilíbrio atuarial do regime. Diferentemente do que ocorre em um sistema de capitalização – em que o montante arrecadado é investido e destinado ao financiamento da cobertura previdenciária futura, como aquela do próprio segurado que recolheu as contribuições –, no sistema brasileiro, as contribuições atuais, recolhidas pela geração atual, custeiam os benefícios das gerações passadas. É um ciclo vicioso que atualmente faz com que o sistema dependa do recolhimento das contribuições para sobreviver.

3.2 Princípios constitucionais atinentes ao financiamento previdenciário

Além dos princípios da solidariedade social e justiça, que vêm influenciando diretamente o campo do financiamento da previdência social, é importante destacar outros quatro princípios constitucionais que também regem o custeio previdenciário e que são importantes na compreensão da matéria, quais sejam: (i) princípio da universalidade da cobertura no atendimento; (ii) princípio da equidade na forma de participação e custeio; (iii) princípio da diversidade da base de financiamento; e (iv) princípio do equilíbrio financeiro e atuarial.

3.2.1 Princípio da universalidade da cobertura e do atendimento

Ao contrário do que se verifica nos outros três princípios que serão tratados adiante, o princípio da universalidade não está relacionado diretamente ao financiamento da previdência social. No entanto, a sua análise é importante para fins de compreensão da amplitude da atuação da seguridade e para demonstrar a diferença existente entre a previdência e os outros dois subsistemas que a integram, saúde e assistência.

O referido princípio apresenta duas acepções distintas, uma relativa à universalidade e outra atinente ao atendimento. A universalidade da cobertura significa que a proteção deve abranger todos os riscos na sociedade. Já a universalidade do atendimento refere-se à cobertura do próprio indivíduo no sistema. Em outras palavras, o princípio garante a cobertura de todos os riscos e a sua destinação a todos indivíduos.

Essas duas acepções estão presentes na previdência social. A primeira vincula os benefícios à cobertura dos riscos sociais, como a doença e velhice, por exemplo; nesse aspecto,

não há dúvidas quanto à amplitude dos benefícios que são garantidos pelo sistema. A segunda, por sua vez, demonstra claramente a diferença existente entre os outros dois subsistemas da seguridade – saúde e assistência – da previdência, pois apenas nesse último são exigidas as contribuições para que o indivíduo possa usufruir das prestações oferecidas. Contudo, ainda que de forma diversa, a universalidade de atendimento também está presente na previdência social, pois qualquer pessoa pode participar da proteção social oferecida pelo Estado, seja de forma obrigatória seja facultativa.

De fato, ainda que o regime previdenciário brasileiro seja contributivo, não há como negar o caráter universal da previdência social, pois a sua filiação pode ocorrer de forma compulsória, como é o caso dos indivíduos que exercem atividade remunerada, ou facultativa para os que não exercem e não estão vinculados a nenhum regime próprio de previdência (RPPS), possibilitando que todos possam se tornar segurados, mediante o pagamento de contribuição.

3.2.2 Equidade na forma de participação e custeio

O princípio da equidade na forma de participação e custeio expressa uma ideia de equilíbrio e igualdade nas relações previdenciárias. Em linhas gerais, pode-se afirmar que o referido princípio está relacionado diretamente à justiça social e, como consequência, à observância da capacidade contributiva de cada contribuinte.

Wladimir Novaes Martinez afirma que esse princípio seria uma norma praticamente desnecessária, tendo em vista o disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, que exige a igualdade fiscal, vedando expressamente a instituição de “*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”. Segundo ele, no âmbito previdenciário, o princípio significa não poder ser criada fonte de custeio diferenciada para sujeitos passivos iguais e, ao mesmo tempo, exige que seja observado o princípio da capacidade contributiva⁸⁴.

Já Fábio Zambitte Ibrahim aponta que o princípio da equidade no custeio é um dos de mais difícil compreensão, pois à primeira vista seria “*um mero eufemismo para a figura da capacidade contributiva aplicada às contribuições sociais*”⁸⁵. Contudo, deve-se ter em mente

⁸⁴ MARTINEZ, 2001, p. 149.

⁸⁵ IBRAHIM, 2012, p. 70.

que o fundamento das contribuições previdenciárias está na solidariedade de grupo, que exige de todos o recolhimento de contribuições para fins de financiamento do sistema.

Como já exposto, em diversas contribuições, a capacidade contributiva é aplicada de forma similar à tributação dos impostos, exigindo uma maior participação daqueles que revelam maiores riquezas. Em outros casos, esse princípio implicará uma variação de contribuições de acordo com os riscos proporcionados aos segurados⁸⁶.

Ainda que o princípio da capacidade contributiva não deva ser aplicado com tanta força no âmbito das contribuições sociais – como visto, ele interfere diretamente na cobrança dos impostos –, a equidade no campo do custeio previdenciário deve ser observada de modo a assegurar que, mesmo diante de um sistema de natureza contributiva, a proteção seja estendida ao maior número possível de segurados.

3.2.3 Diversidade na base de financiamento

A diversidade na base de financiamento objetiva minimizar os riscos financeiros do sistema protetivo. Em outras palavras, a ideia é a de que quanto maiores as fontes de custeio, menores serão os riscos de perda financeira e, conseqüentemente, de impactos nas prestações previdenciárias.

Trata-se de um princípio insculpido no próprio art. 195 da Constituição Federal de 1988, que estabelece fontes diversas para as contribuições sociais devidas à seguridade social, como a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, o lucro e o faturamento, além das remunerações dos segurados, dos concursos de prognósticos e do importador.

Em suma, o princípio da diversidade de financiamento busca assegurar que o custeio da seguridade, que inclui o previdenciário, seja o mais amplo possível, pois somente nesse caso seria garantida a universalidade de cobertura e atendimento sem comprometer o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

3.2.4 Equilíbrio financeiro e atuarial

Não há dúvidas de que a sociedade brasileira, assim como as demais sociedades contemporâneas, passa por crises em seus sistemas previdenciários, em função do envelhecimento populacional e da redução da natalidade. Daí a necessidade de haver uma maior

⁸⁶ Cf. IBRAHIM, op. cit., p. 70-71.

preocupação com instrumentos que garantam o equilíbrio e a efetividade do sistema previdenciário, principalmente quando os modelos adotados não refletem a realidade dessa nova sociedade.

O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial surge com a edição da EC nº 20, de 1998, que, ao alterar a redação do art. 201 da Constituição Federal, deixou claro que “*a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...]*”⁸⁷.

O objetivo primordial do princípio é garantir a manutenção dos benefícios atuais e futuros, relacionando diretamente a arrecadação previdenciária com o gasto das prestações.

Uma análise adequada desse importante princípio indica que ele apresenta dois conceitos, um relativo ao campo financeiro e o outro ao atuarial, que, embora tenham por objetivo garantir a efetividade das prestações previdenciárias, devem ser compreendidos de forma distinta. O financeiro refere-se ao equilíbrio entre o que se arrecada com as contribuições e o que se paga a título de benefícios, enquanto o atuarial está relacionado à projeção futura, que analisa a contribuição do segurado e as despesas futuras com o benefício. Fábio Zambitte Ibrahim, ao abordar o conceito desse princípio, apresenta a seguinte definição:

Sucintamente, pode-se entender o equilíbrio financeiro como o saldo zero ou positivo do encontro entre receitas e despesas do sistema. Seria, pois, a manutenção do adequado funcionamento do sistema no momento atual e futuro, com o cumprimento de todas as obrigações pecuniárias, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. Para tanto, o administrador do sistema previdenciário deve preocupar-se com a garantia da arrecadação, evitando, de toda forma, flutuações danosas ao equilíbrio de contas. Já o equilíbrio atuarial diz respeito à estabilização de massa, isto é, ao controle e prevenção de variações graves no perfil da clientela, como, por exemplo, grandes variações no universo de segurados ou amplas reduções de remuneração, as quais trazem desequilíbrio ao sistema inicialmente projetado. É um equilíbrio financeiro de longo prazo.

Segundo Marcelo Leonardo Tavares, o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial é fundamental para a estrutura do sistema de seguro que caracteriza a previdência social no Brasil, pois “*exige correção de encontro de contas entre receitas e despesas atuais (aspecto financeiro) e sustentabilidade econômica na projeção futura (aspecto atuarial)*”⁸⁸.

⁸⁷ A EC nº 20, de 1998, também alterou a redação do art. 40 da Constituição Federal, exigindo a observância do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial para o regime dos servidores públicos.

⁸⁸ TAVARES, 2014, p. 9.

Na previdência social, a busca pelo equilíbrio financeiro e atuarial ocorre por meio dos regimes de financiamento adotados, que podem ser de repartição simples, como no caso do Brasil, ou de capitalização.

3.3 Regimes de financiamento

O art. 201 da Constituição Federal de 1988 prevê que a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória⁸⁹, observando critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

Decompondo esse dispositivo, tem-se que: (i) o RGPS é de caráter essencialmente contributivo; (ii) a filiação ao regime geral é obrigatória para todos os trabalhadores brasileiros; e (iii) devem ser observados critérios que garantam a sustentabilidade financeira e o pagamento dos benefícios assegurados àqueles que efetivamente contribuíram para o sistema.

De fato, a compulsoriedade e a contributividade são os dois princípios que sustentam a própria organização da previdência social no Brasil. O primeiro obriga a filiação a regime de previdência àqueles que estejam trabalhando, e o segundo exige que seja efetuado o recolhimento das contribuições para se ter direito a qualquer benefício previdenciário.

São diferentes os modelos de custeio previdenciário, que tanto podem ser contributivos quanto não contributivos. Nos regimes não contributivos, em que não há contribuição específica para a previdência, o financiamento é feito por toda a sociedade através de tributos gerais. Já nos regimes contributivos, a previdência é custeada por contribuições específicas.

Em relação ao financiamento propriamente dito, os regimes tanto podem ser de repartição simples quanto de capitalização.

Ao analisar as diferenças existentes entre esses dois regimes, Fábio Zambitte Ibrahim⁹⁰ afirma que, no regime de repartição, os segurados contribuem para um fundo único, que é responsável pelo pagamento de todos os beneficiários do sistema. Nesse caso, há o chamado “pacto intergeracional”, em que os trabalhadores de hoje custeiam os benefícios dos aposentados. Já no regime de capitalização, os recursos arrecadados com as contribuições não são destinados para o custeio imediato do plano. Os valores arrecadados com as contribuições são investidos pelos administradores dos fundos e os benefícios decorrentes desse sistema

⁸⁹ A Constituição permite a filiação de forma facultativa àqueles pessoas que não exercem atividade de vinculação obrigatória a qualquer regime previdenciário (art. 201).

⁹⁰ IBRAHIM, 2012, p. 40-41.

variam de acordo com as taxas de juros obtidas e dependem das opções de investimento dos administradores.

Como já mencionado, no Brasil, o modelo de previdência social adotado pela Constituição Federal de 1988 é nitidamente de caráter contributivo e compulsório, sendo os benefícios decorrentes desse modelo financiados, na grande maioria, pelo regime de repartição simples. Isso significa que, com determinadas exceções⁹¹, a fruição dos benefícios é limitada apenas àqueles que contribuíram para o custeio do sistema na forma da lei.

Essa limitação à fruição de benefícios decorre justamente da aplicação do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, que estrutura o regime de seguro da previdência social, exigindo receitas e despesas correspondentes (questão financeira) e sustentabilidade econômica na projeção futura (questão atuarial), como forma de garantir um benefício justo e manter a proteção previdenciária do trabalhador.

Como visto, o referido princípio surgiu com a edição da EC nº 20, em 1998, dentro de um contexto de crise econômica que colocava em risco o pagamento de benefícios aos segurados. O objetivo principal da Emenda foi promover alterações estruturais na previdência social para garantir uma maior correlação entre os valores arrecadados com as contribuições e os valores repassados aos segurados a título de benefícios. A intenção foi a de incluir, no texto constitucional, previsão expressa quanto à observância do princípio que passaria a reger o financiamento previdenciário e que garantiria uma maior segurança no pagamento dos benefícios, principalmente quando analisado o modelo de previdência social adotado no Brasil.

As regras para o custeio da seguridade social, em que está contemplado o RGPS, estão previstas principalmente no art. 195 da Constituição Federal de 1988. Segundo o referido dispositivo, a União é o ente competente para criar, entre outras⁹², as seguintes contribuições sociais: (i) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, o faturamento ou a receita, e o lucro; (ii) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo RGPS; (iii) sobre a receita do concurso de prognóstico; e (iv) do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

⁹¹ O art. 195, § 8º, da Constituição determina tratamento diferenciado aos segurados especiais, que são conceituados no inciso VII do art. 11 da Lei nº 8.213, de 24.07.1991.

⁹² Além dessas contribuições, a União poderá instituir outras com base na competência residual prevista no art. 195, § 4º, da Constituição.

No âmbito infraconstitucional, as contribuições previdenciárias são tratadas, principalmente, na Lei nº 8.212, de 24.07.1991, que dispõe sobre o plano de organização e custeio da seguridade social, no Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, que institui o Regulamento da Previdência Social (RPS), e na Instrução Normativa da RFB nº 971, de 13.11.2009, que disciplina as normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à previdência social e as destinadas a outras entidades ou fundos, que também são administradas pela RFB.

Os principais aspectos envolvendo as referidas contribuições serão tratados, de forma específica, em tópico próprio. Neste momento, o importante é que as premissas que regem o sistema de financiamento previdenciário sejam fixadas para fins de compreensão da própria incidência da contribuição. Ou seja, é necessário compreender que o RGPS é obrigatório para todos os trabalhadores e depende necessariamente da arrecadação das contribuições (aspecto contributivo).

Além disso, para assegurar o pagamento dos benefícios atuais e futuros, é necessário que seja preservado o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, que está relacionado com a suficiência de contribuições para viabilizar o pagamento dos benefícios. Isso significa que, para que haja um efetivo equilíbrio financeiro, os benefícios pagos não podem ultrapassar as receitas das contribuições que são vertidas no mesmo período. Tem-se, pois, uma situação específica no caso do financiamento da previdência social brasileira, que relaciona diretamente as receitas advindas das contribuições com os benefícios a serem concedidos no futuro. Ou seja, há nitidamente um caráter comutativo e sinalagmático, que insere a previdência social num regime exclusivamente contributivo, sendo as contribuições pagas para que o trabalhador possa receber em troca, no futuro, o benefício previdenciário.

Os aspectos mais controversos do financiamento da previdência surgem quando ele é analisado dentro do contexto da solidariedade e da justiça social que, a partir de uma análise superficial, poderiam justificar a imposição das contribuições previdenciárias para o custeio do sistema como um todo, sem vinculá-las diretamente ao pagamento dos benefícios. Contudo, como já demonstrado, uma análise mais aprofundada da matéria demonstra que, mesmo considerando um regime solidário e justo, a correlação entre as contribuições vertidas para o sistema e os benefícios concedidos é verificada e deve – ou, pelo menos, deveria – ser observada.

3.4 A Natureza jurídica e classificação das contribuições sociais

Durante muitos anos, a natureza jurídica das contribuições sociais foi objeto de discussão e até mesmo de oscilações na jurisprudência do STF. No entanto, após a Constituição Federal de 1988, as controvérsias existentes sobre a matéria foram aparentemente⁹³ dirimidas, tendo o próprio STF se manifestado reiteradamente nesse sentido.

A primeira Constituição Brasileira a tratar, ainda que de forma genérica, das contribuições, foi a promulgada em 1934, que autorizou a cobrança das contribuições de melhoria no caso de valorização imobiliária em decorrência de obras públicas e incluiu, no rol dos direitos sociais do trabalhador, a “*instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte*” (arts. 121, § 1º, alínea “h”, e 124).

Até o advento da EC nº 18, de 01.12.1965, as normas constitucionais sobre matéria tributária estavam espalhadas no texto constitucional. A referida Emenda reuniu os dispositivos em um único título da Constituição e estabeleceu expressamente que as espécies componentes do sistema tributário seriam classificadas em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Além disso, a EC nº 18 fixou regras gerais de competências e limitações, que seriam de observância obrigatória no âmbito tributário.

Como as outras espécies de contribuições – que já estavam previstas no texto constitucional no capítulo específico da Ordem Econômica e Social – não foram inseridas no âmbito do Sistema Tributário Nacional, os debates acerca da natureza jurídica se tornaram um problema ainda maior, pois não se sabia se elas podiam ser classificadas como espécie do gênero tributo ou como prestações de outra natureza.

Essa discussão perdurou até a edição da EC nº 1, em 17.10.1969, que, alterando as normas anteriores, trouxe para o âmbito do Sistema Tributário Nacional a categoria das contribuições especiais, que passaram a estar sujeitas à observância de todas as regras gerais em matéria tributária.

Posteriormente, a EC nº 8, de 14.04.1977, ressuscitou o debate sobre a natureza jurídica das contribuições. A partir das alterações por ela promovidas na Constituição Federal, o STF,

⁹³ Mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988, há doutrina que defende que o regime jurídico previsto para as contribuições sociais é diverso do designado para os tributos. Sylvania Conceição Tognetti, ao analisar o tratamento constitucional assegurado às contribuições, destaca o entendimento de Edvaldo Brito, Valtir de Oliveira Rocha e Marco Aurélio Greco, que defenderiam esse argumento da natureza não tributária das contribuições. (TOGNETTI, 2004, p. 47-52).

que já havia se manifestado a favor da classificação das contribuições como tributo⁹⁴, alterou o seu posicionamento, tendo passado a se manifestar no sentido de, por força da nova redação do texto constitucional, as contribuições especiais não mais terem natureza tributária.

As alterações mais importantes e relevantes para o tema das contribuições especiais ocorreram com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que trouxe novamente para o âmbito do Sistema Tributário Nacional todos os tipos e espécies de contribuições, afastando qualquer dúvida acerca da sua natureza tributária.

Atualmente, as contribuições estão previstas no art. 149 da Constituição Federal, que estabelece a competência da União Federal para instituir: as contribuições sociais, criadas para a promoção de valores sociais, como a previdência social; as contribuições de intervenção no domínio econômico, criadas para solucionar divergências na ordem econômica; e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, criadas para custear entidades atuantes no interesse dessas categorias; todas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Plenário do STF, ao julgar o RE nº 556.664, em 12.06.2008, com repercussão geral reconhecida, deparou-se com a discussão envolvendo os prazos decadencial e prescricional aplicados às contribuições sociais. Nesse momento, o aspecto envolvendo a natureza das referidas contribuições teve que ser novamente apreciado.

Nesse caso, discutia-se a constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia um prazo decadencial de dez anos para as contribuições sociais. O argumento principal utilizado no processo foi o de que, como as contribuições são classificadas como tributos, as normas gerais em matéria tributária que incluem a previsão de prazo decadencial, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, deveriam estar previstas em Lei Complementar e não em Lei Ordinária⁹⁵. Assim, a lei que deveria ser aplicada para fins de contagem do prazo decadencial era o Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado como Lei Complementar, o qual prevê um prazo de cinco anos para a exigência de tributos e não dez, como estabelecido pela Lei Ordinária.

⁹⁴ Cite-se, nesse sentido, o RE nº 86.595, julgado pelo Plenário do STF em 27.06.1978, sob a relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque.

⁹⁵ O art. 146, III, “b”, da Constituição Federal estabelece que: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Esse processo é relevante, pois ele acabou se tornando o “*leading case*” que deu origem à Súmula Vinculante nº 8 do STF⁹⁶. Mas, quanto ao que interessa ao presente estudo, para que o relator concluísse pela inconstitucionalidade do dispositivo (art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991), foi necessário revisitar os aspectos envolvendo a natureza jurídica das contribuições. Nesse momento, o Plenário reafirmou a tese pela sua natureza tributária.

Com fundamento em precedentes anteriores do STF, o relator assentou a natureza tributária das contribuições sociais, tendo destacado que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, “*não há mais dúvida de que as contribuições, inclusive as destinadas à Seguridade Social, têm natureza tributária e sujeitam-se ao regime jurídico-tributário*”⁹⁷.

O problema que surgiu, então, foi como classificar as contribuições dentro do Sistema Tributário Nacional. Elas seriam enquadradas dentro das espécies tributárias já existentes ou consideradas como espécies autônomas?

Silvania Conceição Tognetti defende que a análise da Constituição Federal de 1988 não seria suficiente para determinar se as contribuições são tributos e, mesmo admitindo a posição majoritária da doutrina nesse sentido – pela natureza tributária da contribuição –, entende que não seria possível aferir, pelo texto constitucional, se as contribuições seriam espécies tributárias autônomas ou se seriam classificadas como taxas ou como impostos. Para a autora⁹⁸:

A divergência reside no entendimento de que a Constituição fixa as espécies tributárias em seu art. 145, de forma coincidente com o art. 5º do CTN, ou se a Constituição enumera ao longo do Capítulo do Sistema Tributário Nacional diversas espécies de tributo.

Inicialmente, cumpre destacar que, antes mesmo da Constituição Federal de 1988, Geraldo Ataliba já havia desenvolvido os conceitos de tributos vinculados e tributos não vinculados. Para qualificar os tributos não vinculados, seria determinante o fato de eles não estarem relacionados com qualquer atividade específica do Estado que tenha por objeto algo que se ligue ao contribuinte. Já os vinculados seriam os tributos cujo fato gerador é a própria atividade estatal específica e divisível ou o seu resultado, voltado para categoria ou universalidade em que o sujeito passivo se insira⁹⁹.

⁹⁶ Eis o que dispõe a Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

⁹⁷ Trecho do voto proferido pelo relator, Ministro Gilmar Mendes, na p. 10 do acórdão relativo ao RE nº 556.664.

⁹⁸ TOGNETTI, 2004, p. 57.

⁹⁹ ATALIBA, 1984, p. 185.

Ou seja, para Geraldo Ataliba, o que torna um tributo vinculado é a referibilidade do seu fato gerador a uma atividade específica do Estado, pela vantagem, mediata ou imediata, que dela derive para o contribuinte. As atividades estatais genéricas, indivisíveis, que não estão relacionadas a qualquer um dos contribuintes ou grupo deles de modo específico, dependem das receitas provenientes dos impostos, tributos não vinculados.

No caso de tributos vinculados, existe nexó entre o fato gerador da obrigação e alguma atividade especial do Estado, que não precisa ser desenvolvida em proveito, benefício ou vantagem do sujeito passivo, pois pode ser para ele até inconveniente ou prejudicial; se for fruto de atividade estatal por ele provocada ou resultar necessária em virtude de atos que ele pratica, por exemplo, a exação será tributo vinculado, como ocorre no caso das taxas e das contribuições sociais.

Ao tratar especificamente das contribuições sociais, Geraldo Ataliba ressalta a importância da correlação entre os beneficiários dos recursos, isto é, aqueles que receberão os benefícios, e os contribuintes. Porém, reconhece a necessidade de o recolhimento das contribuições ser estendido àqueles que estejam indiretamente relacionados com a prestação estatal que será oferecida:

86.7 - É preciso que haja uma correlação lógica entre os beneficiários dos recursos e os contribuintes.

Quando se trata de beneficiar com adestramento os operários, é fácil ver ser lícito exigir contribuição dos empregadores; quando se trata de sustentar as corporações profissionais, é intuitivo que de seus membros se exija contribuição. Quando, porém, a lei quer socorrer os destituídos, os desamparados, os miseráveis, sem correlação lógica com nenhuma atividade, categoria ou setor social, nesses casos, cria-se uma dificuldade especial, na definição dos sujeitos passivos, para o legislador. De um lado, não pode exigir o tributo dos beneficiários da ação estatal, nos casos em que esses sejam destituídos; doutro, não pode exigi-lo de quem nada tenha a ver com a mesma ação estatal. Daí a circunstância de se reconhecer ter cabimento na teoria das contribuições, elaborada no plano financeiro - estender o círculo dos sujeitos passivos às pessoas 'indiretamente' relacionadas com a ação estatal pela contribuição suportada.

Para Leandro Paulsen, a Constituição Federal de 1988 não só alude às contribuições especiais como tributos diversos dos demais, como também as submete a um regime jurídico próprio, distinto daquele a que estão sujeitos os demais tributos, principalmente no que diz respeito à competência para sua instituição e aos requisitos exigidos para tanto¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Cf. PAULSEN; VELLOSO, 2015, p. 34.

De fato, as contribuições não só apresentam natureza tributária, como também devem ser consideradas autônomas em comparação às demais espécies de tributos. A sua instituição depende da configuração de uma finalidade específica, e os recursos arrecadados estão diretamente vinculados ao custeio dessa finalidade.

A afetação das contribuições sociais – ou a destinação específica dos recursos às finalidades pretendidas – se mostra de extrema relevância no âmbito do sistema tributário brasileiro, pois é responsável por definir a sua própria natureza. Paulo Ayres Barreto, ao tratar da norma de competência tributária das contribuições, afirma que¹⁰¹:

A norma que estabelece a vinculação de pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; e (ii) o dever jurídico de o ente tributante aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação.

No caso das contribuições previdenciárias, essa afetação dos recursos deve ser ainda maior, pois isso justifica o próprio modelo de seguro social adotado no Brasil, em que a contribuição é paga para custear um benefício futuro do segurado, o que também ocorre em relação à contribuição do empregador. Nesse caso, apesar de a correlação não ser tão direta como na contribuição do segurado, que é inclusive sujeita a uma base de cálculo limitada pelo máximo que o indivíduo poderá ganhar a título de benefício previdenciário, a afetação dos recursos também é visível, pois decorre da aplicação do princípio da solidariedade de grupo, em que o empregador está contribuindo para o sistema não para o seu próprio benefício, mas em proveito dos trabalhadores a seu serviço. Não há um recolhimento para toda a sociedade, uma vez que a contribuição incide diretamente na remuneração por ele paga aos seus trabalhadores.

Todo o exposto demonstra a importância de as contribuições previdenciárias serem reconhecidas como espécies autônomas e diferentes dos demais tributos, para que se evite a aplicação dos princípios gerais tributários, como o da capacidade contributiva e da

¹⁰¹ BARRETO, 2006, p. 177-178.

solidariedade geral, de forma indistinta, na tentativa de se alargar a base de cálculo da contribuição com o único objetivo de aumentar a arrecadação dessa espécie tributária.

3.5 Solidariedade e contribuições previdenciárias. O entendimento do STF

Como antecipado em capítulo anterior, a solidariedade é um importante princípio no campo da seguridade social instituída pela Constituição Federal de 1988, constando até mesmo dos objetivos principais da República Federativa do Brasil. No entanto, a sua atuação no campo do financiamento da previdência social vem suscitando discussões que envolvem a própria incidência e delimitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No âmbito do STF, o caso mais emblemático envolvendo o princípio da solidariedade e a exigência das referidas contribuições foi analisado quando apreciada a constitucionalidade da contribuição dos inativos e pensionistas do serviço público. Nesse caso, a incidência da contribuição foi validada com fundamento único e exclusivamente no princípio da solidariedade geral.

No entanto, para analisarmos com maior detalhe o posicionamento adotado pelos Ministros no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 3.105 e 3.128, é importante tecer algumas considerações sobre o histórico que levou ao ajuizamento dessas ações.

Em 28.01.1999, foi publicada a Lei nº 9.783 para criar a contribuição previdenciária incidente sobre proventos dos servidores inativos da União. Logo em seguida, foram ajuizadas ações questionando a constitucionalidade da contribuição e, por considerar violados os arts. 40, § 12, e 195, inciso II, da Constituição Federal, em 30.09.1999, o STF declarou a sua inconstitucionalidade¹⁰². O entendimento que prevaleceu foi o de que, por força do art. 40, § 12, que determina a aplicação, de forma subsidiária, dos requisitos e critérios fixados para o RGPS, também deveria ser observado, no caso dos servidores inativos da União, o disposto no art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 20, de 1998, que veda expressamente a incidência de contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões do RGPS.

Em resposta à inconstitucionalidade da contribuição instituída por lei ordinária, foi editada a EC nº 41, em 19.12.2003, que, entre outras alterações, incluiu um parágrafo específico no art. 40 da Constituição Federal de 1988, prevendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo RPPS.

¹⁰² Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010, de que foi relator o Ministro Celso de Melo.

Novamente, com o objetivo de evitar a incidência da contribuição sobre essas parcelas, foram ajuizadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de nºs 3.128 e 3.105, no STF, mas dessa vez o entendimento foi pela constitucionalidade da tributação.

Entre os principais argumentos suscitados pelo Ministro Cezar Peluzo no julgamento conjunto dessas ações – que foi designado para redigir o voto vencedor dos acórdãos –, é importante destacar dois que demonstram, de forma muito clara, a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e solidariedade geral, os quais deveriam repercutir apenas para fins de incidência dos impostos e não de contribuições. O primeiro se dá no sentido de que a contribuição não atingiria todos os inativos, mas apenas aqueles com remuneração superior ao teto do RGPS, sendo a tributação nesse caso razoável, em atendimento ao próprio princípio da capacidade contributiva. Já o segundo decorre da aplicação direta do princípio da solidariedade, o qual estaria expresso no art. 40 da Constituição Federal, pois o valor arrecadado com as contribuições seria destinado ao fundo e não revertido em benefício para o segurado.

Apesar de relevantes os fundamentos apresentados para sustentar a constitucionalidade da tributação, fato é que eles não têm conexão lógica com as finalidades que legitimam a incidência das contribuições previdenciárias. O que o STF fez foi atribuir a essa espécie tributária os mesmos fundamentos que deveriam estar resguardados ao campo dos impostos.

Como apontado por Joanna Tavares da Silva Raposo, em nome de um princípio estrutural da solidariedade, o STF teria transformado o regime previdenciário de contributivo para solidário e, conseqüentemente, afastado a verdadeira natureza das contribuições previdenciárias, que teriam passado a ser impostos com destinação especial¹⁰³:

Apesar da afirmação contida na decisão ora analisada de que o regime – passando de contributivo somente a contributivo solidário – permitiria tal exação, o fato é que a responsabilidade tributária recai sobre quem não auferiu benefícios da ação estatal, tornando a contribuição previdenciária sem causa e transformando-a em mais um autêntico imposto com destinação especial, ao lado da COFINS, CSLL, CPMF. Tudo em nome de um princípio estrutural da solidariedade, que, sob duvidosa denominação, invoca a solidariedade que informa o princípio da capacidade contributiva, quando se deveria aplicar a solidariedade de grupo, que apropriadamente se refere às contribuições sociais.

A verdade é que a EC nº 41, de 2003, validada pelo STF, quebra o sinalagma da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a contribuírem a título de

¹⁰³ RAPOSO, 2009, p. 144.

verdadeira “doação” em nome do princípio da solidariedade geral¹⁰⁴. É uma norma que definitivamente não se atenta para o fato de que a contribuição tem como causa a referibilidade direta a uma atuação do Estado, que se expressa na concessão de benefícios. No caso dos inativos, não haveria fato gerador possível para a tributação. De fato, no sistema previdenciário brasileiro, a contribuição está relacionada à vantagem que o trabalhador auferirá no futuro e, se ele já goza do benefício previdenciário, não há finalidade que justifique a exigência da contribuição.

Para José Afonso da Silva, as justificativas apresentadas para a edição da EC nº 41, de 2003, que permitiu a tributação previdenciária sobre aposentadorias e pensões do RPPS, corroboradas pelo STF, não têm uma conexão lógica com as finalidades que dão fundamento de legitimidade à sua exação. Segundo o autor¹⁰⁵:

[...] de duas uma, a contribuição dos inativos é uma forma de tributo sem causa, um tipo de capitação, ou se caracteriza como uma tributação da renda (proventos de qualquer natureza). No primeiro caso, tem-se uma apropriação de recursos de uma categoria de pessoas, que não se enquadra em nenhuma forma legítima de tributação constitucionalmente prevista. Em tal situação, a exação padece de inconstitucionalidade, porque retira parte do patrimônio de um grupo de pessoas sem causa. No segundo caso, a inconstitucionalidade é ainda mais brutal, porque faz incidir uma espécie de tributação da renda apenas sobre uma categoria de pessoas, num bis in idem ilegítimo, que caracteriza um tratamento desigual em relação a quem não pertence à mesma categoria.

Em relação ao caráter sinalagmático das contribuições previdenciárias, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁶ destaca que ele “*é aceito universalmente pela jurisprudência e doutrina nacional e pelegina, a ponto de merecer consagração no Direito Internacional Tributário*” e apresenta o entendimento de Heleno Torres no sentido de que:

[...] a OECD, ao comentar o art. 2º, § 2º, do seu modelo de convenção para evitar a dupla tributação internacional, esclarece que não se incluem no imposto sobre o total dos salários as contribuições pagas pelos empregados para a seguridade social, porque há vínculo entre o pagamento e os benefícios

¹⁰⁴ Nesse sentido, foram precisas as palavras adotadas no voto vencido proferido pela Ministra Ellen Gracie, relatora das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 3.128 e 3.105: “A emenda nº 41/2003, em seu art. 4º, portanto, quebra o sinalagma da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a efetuarem verdadeira ‘doação’ de parte dos seus proventos em nome do princípio da solidariedade intergeracional que, embora respeitável, nem por isso faz tábula rasa de outros princípios de igual dignidade constitucional, como a garantia contra a bi-tributação (art. 154, I) e o princípio do não confisco (art. 150, IV)”.

¹⁰⁵ José Afonso da Silva em parecer juntado aos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 3.128 e 3.105, cujos trechos foram transcritos pela relatora Ministra Ellen Gracie em seu voto.

¹⁰⁶ COÊLHO, 2007, p. 167-168.

e vantagens pessoais que são auferidos pelos pagantes (Convenções Internacionais em Matéria Tributária sobre a Renda e o Capital).

A aplicação do princípio da solidariedade geral no campo das contribuições previdenciárias tem por objetivo unicamente aumentar a arrecadação tributária, o que deveria ser feito através de impostos. A confusão envolvendo a aplicação desse princípio ganha contornos ainda maiores quando contrastada com o argumento do caráter sinalagmático. Para demonstrar a incoerência na aplicação desse princípio, vale destacar que, recentemente, o STF analisou, em repercussão geral, um caso que envolvia a incidência da contribuição sobre diversas rubricas pagas a servidores públicos, tendo firmado a tese de que: "*não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade*" (tema 163 do STF).

Ora, se a contribuição dos servidores recai apenas sobre proventos incorporáveis à sua aposentadoria, por qual motivo haveria incidência sobre o benefício concedido pelo RPPS? Quando o servidor está ativo, a base de cálculo depende do sinalagma entre contribuição e benefício, mas quando o servidor se aposenta a mesma contribuição passa a ser solidária?

O entendimento adotado pelo STF nesse último julgado parece estar em linha com os próprios fundamentos da previdência social. Espera-se que, com essa nova conclusão, a discussão envolvendo a solidariedade geral no campo das contribuições seja minimizada e que, mesmo a discussão envolvendo a incidência de contribuição sobre a aposentadoria dos servidores seja revista, por não haver outro fundamento para essa tributação que não o "benefício social".

3.6 As contribuições previdenciárias

Entre as contribuições sociais elencadas no art. 195 da Constituição Federal de 1988, estão previstas, nos incisos I, alínea "a", e II, aquelas destinadas exclusivamente ao custeio da previdência social e que, por esse motivo, são chamadas de "contribuições previdenciárias".

As contribuições previdenciárias são devidas tanto pelos trabalhadores quanto pelos empregadores, sendo estas últimas incidentes sobre "*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*" (art. 195, inciso I, alínea "a").

No entanto, nem sempre a incidência das contribuições dos empregadores foi definida dessa forma no texto constitucional. Em sua redação original, o referido art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição, previa que elas incidiam sobre a “folha de salários”.

Esse dispositivo foi objeto de análise pelo STF no julgamento dos REs nºs 166.722-9, de 12.05.1994, e 177.296-4, de 15.09.1994, em que se discutiu a constitucionalidade das Leis nºs 7.787, de 30.06.1989, e 8.212, de 1991, em razão de elas estabelecerem a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a “avulsos, autônomos e administradores”. Nesses casos, o entendimento adotado pelo STF foi o de que o art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, ao prever apenas a exigência sobre “folha de salários”, teria restringido o campo de incidência da contribuição aos trabalhadores com vínculo empregatício e, portanto, que os termos “avulsos, autônomos e administradores” previstos nas referidas Leis, seriam inconstitucionais.

Para que esses termos fossem declarados inconstitucionais, o STF partiu da premissa de que o conceito de “folha de salário” deveria ser interpretado de forma restritiva e em conformidade com a legislação trabalhista, que prevê apenas esse tipo de pagamento para empregados e não para os trabalhadores que não se vinculam à empresa mediante contrato de trabalho, que não recebem salário.

Essa interpretação dada pelo STF do conceito de “folha de salários” à luz do Direito do Trabalho fica bem evidente no voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio no RE nº 166.722-9, que também fundamentou o voto proferido pelo Ministro Moreira Alves no RE nº 177.296-4. Segundo o Ministro Marco Aurélio:

Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentido diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do artigo 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribui quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial – inciso VI do artigo 7º da Carta. Considere-se que, na verdade, a lei ordinária mesclou institutos diversos ao prever a contribuição. [...] Desconheceu-se que salário e remuneração não são expressões sinônimas. Uma coisa é remuneração, gênero do qual salário, vencimentos, soldo, subsídios, pro-labore e honorários são espécies.

Já para o Ministro Ilmar Galvão, que foi vencido no julgamento do RE nº 177.296-4, a aplicação do disposto no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal não estaria restrita aos empregados, pois a expressão “folha de salários” teria um conceito diferente ou mesmo próprio para fins previdenciários, sendo inadequada a análise restritiva desse dispositivo a partir

de conceitos trabalhistas. Ainda que esse entendimento não tenha prevalecido no julgamento, o posicionamento adotado pelo Ministro é relevante, pois, como será demonstrado, ele serviu de parâmetro para uma nova interpretação dada pelo STF a esse dispositivo constitucional. Vale transcrever os seguintes trechos do seu voto:

Com efeito, se, no caso, a expressão interpretada se achava inserida em capítulo alusivo à seguridade social, nada mais razoável do que indagar, antes de recorrer-se ao direito do trabalho, da existência, no campo do direito previdenciário, de significado específico para ‘salário’.

E se dúvida houvesse acerca de um conceito próprio de salário, no campo do direito previdenciário, essa dúvida se esvaneceria por inteiro, diante dos diplomas legislativos acima enumerados, onde se verifica que, desde os primórdios da previdência, a remuneração paga pelas empresas a seus administradores, a autônomos e a avulsos, esteve sempre compreendida no conceito de ‘salário-de-contribuição’, denominação dada à base de incidência da contribuição previdenciária, hoje uma das contribuições sociais.

Resulta, portanto, como absolutamente inadequada, porque sem relação de pertinência com a matéria enfocada no contexto onde se acha inserida, a interpretação da norma do art. 195, I, primeira parte, à luz dos princípios informadores da legislação do trabalho, de que resultou a suspensão provisória da eficácia da norma do inc. I do art. 3º da Lei nº 7.787/89.

Em razão da inconstitucionalidade declarada pelo STF, e em consonância com o art. 195, § 4º, da Constituição Federal, que prevê a competência residual da União para instituir novas fontes de custeio para a seguridade social, foi editada a Lei Complementar nº 84, de 18.01.1996, prevendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a trabalhadores sem vínculo empregatício.

Posteriormente, com objetivo de ampliar o alcance da contribuição no próprio texto constitucional, a EC nº 20, de 1998, alterou a redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, o qual passou a prever, expressamente, a incidência das contribuições previdenciárias sobre “*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

A EC nº 20, de 1998, incluiu ainda o § 11 no art. 201 da Constituição, segundo o qual “*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*”, deixando clara a relevância da habitualidade dos pagamentos como requisito para sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse ponto, é importante esclarecer que o disposto no citado § 11 já estava previsto na antiga redação do § 4º do art. 201 da Constituição Federal, não tendo, portanto, a EC nº 20, de 1998, inovado nesse sentido. A referida Emenda foi editada justamente para ampliar o alcance das contribuições previdenciárias, de modo que elas incidissem também sobre a remuneração dos trabalhadores sem vínculo empregatício, os quais, segundo o entendimento adotado pelo STF, não estariam contemplados na antiga redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal.

No entanto, a imprecisão dos conceitos constitucionais e a suposta ampliação da base de cálculo previdenciária promovida por essa EC deixam margem para interpretações equivocadas envolvendo o campo de tributação da contribuição previdenciária.

Uma leitura superficial da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título” poderia levar a uma interpretação no sentido de que qualquer benefício recebido pelo trabalhador – quer pago em contraprestação ao trabalho quer não – estaria sujeito à contribuição. Contudo, um exame mais aprofundado do art. 195 da Constituição Federal revela que apenas as remunerações do trabalho, isto é, aquelas que decorrem exclusivamente do trabalho prestado, estão no âmbito de incidência da contribuição.

O que se nota é que, ao utilizar a expressão “rendimentos do trabalho”, o constituinte deixou muito claro que somente as remunerações devidas pelo trabalho seriam tributáveis, não havendo espaço para interpretações subjetivas que visam tão somente a alargar o alcance da tributação e aumentar a arrecadação. Essa, portanto, é a primeira premissa fixada para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária: apenas os valores habituais recebidos em contraprestação ao serviço prestado pelo trabalhador serão considerados para fins de incidência da contribuição.

3.6.1 O fato gerador das contribuições previdenciárias

O fato gerador de qualquer tributo é a situação definida em lei como dando origem à obrigação de pagá-lo¹⁰⁷.

Como já exposto, as balizas constitucionais para o recolhimento das contribuições previdenciárias estão previstas na Constituição Federal de 1988, mais especificamente nos seus

¹⁰⁷ Nos termos do art. 114 do CTN: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

arts. 195 e 201, que deixam clara a incidência dessa espécie tributária sobre os ganhos habituais do trabalhador pagos ou auferidos em decorrência do trabalho prestado.

No entanto, no que se refere aos requisitos mais específicos, envolvendo a definição do momento do fato gerador e a exigibilidade das contribuições previdenciárias, havia dúvidas se eles estariam previstos na Constituição Federal ou se a competência para a sua regulamentação poderia ser atribuída ao legislador infraconstitucional.

No passado, o entendimento que vinha prevalecendo era o de que o fato gerador da contribuição previdenciária era previsto no próprio art. 195 da Constituição Federal, que seria o momento em que se efetua o pagamento de serviços prestados a qualquer título à pessoa física em decorrência da prestação de serviços; leia-se: do trabalho. Nesse sentido era a interpretação do STF.

No julgamento do RE nº 569.056, em 11.09.2008, de que foi relator o Ministro Menezes de Direito, por exemplo, foi analisado o alcance do art. 114 da Constituição Federal de 1988 para fins de exigência das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho. Nesse caso, para que os Ministros analisassem o alcance desse dispositivo constitucional, foi necessário buscar a verdadeira definição do fato gerador do tributo, tendo o Tribunal concluído que ele estaria insculpido no art. 195 da Constituição, segundo o qual o fato gerador da contribuição seria o pagamento ou creditamento das remunerações dos segurados. Vale transcrever os seguintes trechos do voto do relator, que demonstram esse entendimento:

Em verdade, a conclusão a que chegou a decisão no sentido de que o fato gerador é a própria constituição da relação trabalhista inova em relação ao que foi previsto na lei e até na Constituição. Segundo o inciso I, "a", do art. 195, a contribuição social do empregador incide sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, com ou sem vínculo empregatício"(grifou-se). Ora, seja semanal, quinzenal ou mensal, a folha de salários é emitida periodicamente, e periodicamente são pagos ou creditados os rendimentos do trabalho. É sobre essa folha periódica ou sobre essas remunerações periódicas que incide a contribuição. E por isso ela é devida também periodicamente, de forma sucessiva, seu fato gerador sendo o pagamento ou creditamento do salário. Não se cuida de um fato gerador único, reconhecido apenas na constituição da relação trabalhista. Mas tampouco se cuida de um tributo sobre o trabalho prestado ou contratado, a exemplo do que se dá com a propriedade ou o patrimônio, reconhecido na mera existência da relação jurídica.

Contudo, mais recentemente, o STF alterou o seu posicionamento, passando a entender que caberia à legislação infraconstitucional definir o momento do fato gerador das contribuições previdenciárias, uma vez que o art. 195 da Constituição Federal não traria essa definição¹⁰⁸.

Essa alteração da jurisprudência do STF, embora relevante, teve grande repercussão nas discussões envolvendo o fato gerador das contribuições previdenciárias na esfera trabalhista, em que a Lei nº 8.212, de 1991, prevê que o fato gerador ocorre no momento da prestação do serviço, e não do pagamento ou creditamento da remuneração, como definiu o STF¹⁰⁹. Contudo, no que se refere ao recolhimento “regular” das contribuições, o novo entendimento do STF acabou não alterando a forma do seu recolhimento, pois nesse caso a lei ordinária, que dispõe sobre o custeio da seguridade social, já previa a sua incidência sobre o pagamento ou creditamento da remuneração.

De fato, no que se refere à incidência “regular” das contribuições previdenciárias, isto é, o pagamento das contribuições sem que seja decorrente de decisões proferidas pela Justiça Trabalhista, a Lei nº 8.212, de 1991, estabelece, em seu art. 22, que elas serão devidas sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho prestado, qualquer que seja a sua forma.

Ou seja, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” está no ato de pagar, dever ou creditar remuneração a qualquer título em retributividade ao trabalho prestado. Ao tratar especificamente da contribuição previdenciária patronal, Hugo Goes esclarece que: *“remuneração paga é aquela que foi efetivamente entregue ao segurado. Remuneração creditada é aquela que foi depositada na conta bancária do segurado. Remuneração devida é aquela que o segurado tem direito a receber (porque prestou o serviço), mas não recebeu”*.

Portanto, seja com base no entendimento anterior do STF, que interpretava o art. 195 da Constituição Federal no sentido de o fato gerador das contribuições ser o momento do seu pagamento ou creditamento, seja no posicionamento posterior, que conclui que caberia à

¹⁰⁸ Nesse sentido, os seguintes precedentes: RE nº 406.567, de 16.10.2012, da 1ª Turma, relator Ministro Dias Toffoli; e RE nº 437.642, de 17.08.2010, da 2ª Turma, relatora Ministra Ellen Gracie.

¹⁰⁹ A EC nº 20, de 1998, e, posteriormente, a EC nº 45, de 2004, atribuíram, expressamente, à Justiça do Trabalho a competência para “executar, de ofício, as contribuições previstas no art. 195, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir” (art. 114 da Constituição Federal de 1988). Ao tratar do referido dispositivo constitucional, o art. 43 da Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu que “nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social”, tendo determinado, no §2º do art. 43, que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

legislação infraconstitucional definir o momento do fato gerador, a contribuição previdenciária, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incide no momento do pagamento ou creditamento da remuneração decorrente do trabalho. Mais uma vez se constata que a única vinculação possível para a exigência dessa importante contribuição é a sua vinculação com o trabalho prestado.

Nas palavras de Wladimir Novaes Martinez¹¹⁰:

[...] na verdade, o fato gerador da obrigação previdenciária acontece com o crédito agregado aos bens do trabalhador, confirmado pelo pagamento da remuneração, devendo-se examinar, em particular, quando a quitação não acontece por vontade do empregador ou do empregado.

3.6.2 O plano de custeio

O principal objetivo da relação de custeio é gerar receitas para contrapor as grandes demandas do seguro social, de modo a viabilizar o sistema protetivo previdenciário brasileiro. Ao analisar a finalidade da relação jurídica de custeio, Wladimir Novaes Martinez afirma que¹¹¹:

O principal objetivo do custeio é realizar plenamente a receita, operada por meio do recolhimento da contribuição (e outros ônus). Esta, é definida matematicamente e financeiramente como o resultado da aplicação da alíquota à medida do fato gerador. Enquanto na relação jurídica de prestações é significativa a base de cálculo do aporte, na de custeio, centra-se precisamente na própria contribuição e, principalmente, na incidência, não incidência, imunidade, anistia e isenção. Bem como na determinação do valor original e, conforme o caso, dos acréscimos legais.

Em matéria previdenciária, a relevância atribuída às contribuições é tão evidente que a própria Constituição Federal de 1988 afetou os recursos arrecadados com o seu recolhimento, vedando a utilização de despesas outras que não a destinada ao pagamento de benefícios do RGPS. Nesse sentido, é o disposto no inciso XI do art. 167, que veda expressamente “*a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201*”.

¹¹⁰ MARTINEZ, 2010, p. 480.

¹¹¹ MARTINEZ, 2010, p. 172.

Como será demonstrado, as contribuições previdenciárias são instituídas de forma diferente para cada grupo de segurados da previdência social, devendo cada uma delas ser analisada e definida a partir de regras específicas.

3.6.3 A contribuição da empresa

Para efeitos previdenciários, o conceito de empresa tem conotação própria e é mais amplo do que o previsto nos outros ramos do Direito. A finalidade de lucro não é relevante para sua definição; o importante é a existência de vínculo de prestação de serviço, empregatício ou não, com segurados obrigatórios.

A Lei nº 8.212, de 1991, traz em seu artigo 15, inciso I e parágrafo único, o conceito de empresa, definindo-a como: “*a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional*”. Também estabelece que:

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras”.

As contribuições previdenciárias devidas pela empresa e equiparados, chamadas de contribuições previdenciárias patronais, estão previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e incidem, em regra, sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, que contempla todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados ao segurado a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho.

Entre as contribuições previdenciárias que podem ser recolhidas pelas empresas estão: (i) a contribuição sobre a remuneração dos segurados empregados e trabalhador avulso; (ii) a contribuição sobre a remuneração do contribuinte individual; (iii) o adicional de contribuição pago pelas instituições financeiras e empresas seguradoras; (iv) a contribuição destinada ao financiamento do Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT); (v) o adicional da contribuição para o SAT; e (vi) aquela instituída como forma substitutiva de contribuição, não incidente sobre a folha de salários.

Em relação à contribuição incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que prestem serviços

a empresa no mês, o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em seus incisos I e III, estabelece que ela é devida à alíquota de 20%.

No caso das instituições financeiras, além da contribuição de 20%, é devida uma contribuição adicional de 2,5% incidente sobre toda a remuneração dos trabalhadores – empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais. Nos termos do § 1º do art. 22, estão inseridas no conceito de instituição financeira as seguintes empresas: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

O art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, também prevê que a empresa, ao pagar a remuneração dos seus empregados e trabalhadores avulsos¹¹², deve efetuar o recolhimento, sobre o total dessa remuneração paga, à alíquota de 1, 2 ou 3%, a depender do grau de risco da sua atividade preponderante – se considerado leve, médio ou grave –, da contribuição destinada ao financiamento do SAT, nos termos do inciso II do referido dispositivo.

O conceito de “atividade preponderante” e os requisitos necessários para que uma atividade econômica seja considerada de risco leve, médio ou grave não estão previstos na Lei nº 8.212, de 1991. A definição desses conceitos e requisitos foram deixados a cargo do Poder Executivo, o qual regulamentou a matéria no Decreto nº 3.048, de 1999 (RPS).

De fato, ao regulamentar o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, o Decreto nº 3.048, de 1999, definiu, no § 3º do art. 202, o conceito de "atividade preponderante" para fins de caracterização do grau de risco da empresa e estabeleceu, em seu Anexo V, a correlação entre os graus de risco e as respectivas atividades, que estão enquadradas nos códigos das subclasses da Classificação Nacional de Atividades Econômicas.

A responsabilidade pelo enquadramento da atividade no grau de risco – e consequentemente da apuração da alíquota devida – é da própria empresa. Assim, tendo em vista que, como as demais contribuições sociais, a contribuição para o SAT é lançada por homologação – cabendo o sujeito passivo da obrigação tributária quantificar o valor devido e efetuar o recolhimento –, a fim de garantir a sua correta apuração a empresa deve identificar a

¹¹² A contribuição para o SAT não incide sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

sua atividade preponderante e consultar a relação das atividades e os correspondentes graus de risco previstos no Anexo V do RPS.

Ainda em relação à apuração da contribuição para o SAT, o art. 10 da Lei nº 10.666, de 08.05.2003, e o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999, estabelecem que as alíquotas previstas na Lei nº 8.212, de 1991 (1, 2 ou 3%), podem ser reduzidas (em até cinquenta por cento) ou aumentadas (em até cem por cento), conforme o desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, que é aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP)¹¹³. Ou seja, com a aplicação do FAP, as alíquotas finais do SAT podem variar de 0,5% a 6%.

A alíquota do SAT pode ainda ser aumentada caso haja exposição permanente dos trabalhadores a agentes nocivos. Trata-se do adicional criado pela Lei nº 9.732, de 11.12.1998, para financiar a aposentadoria especial, que possibilita uma aposentadoria precoce aos segurados, após 20, 25 ou 30 anos de trabalho, dependendo do agente nocivo a que está exposto.

Nos termos do art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213, de 24.07.1991¹¹⁴, o adicional do SAT será de 12, 9 ou 6%, conforme a atividade desenvolvida pelo segurado. Esse adicional não é aplicável a todos os empregados e trabalhadores avulsos, pois ele é devido apenas nos casos em que o segurado está sujeito a condições especiais.

Além dessas contribuições previdenciárias – devidas à alíquota de 20%, com acréscimos de 2,5%, a depender do tipo de empresa, e para o financiamento do SAT –, as empresas também devem recolher sobre a sua folha de salários as contribuições destinadas às entidades privadas de serviços sociais e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical e também a outras entidades e fundos, todas elas denominadas de “contribuições destinadas a terceiros”.

As contribuições destinadas a terceiros não são contribuições previdenciárias, mas como elas incidem sobre a mesma base de cálculo das contribuições destinadas à previdência social, também são recolhidas e administradas pela RFB, conforme determina o art. 3º da Lei

¹¹³ Como previsto na Lei 10.666, de 2003, e no Decreto nº 3.048, de 1999, o FAP consiste em um multiplicador variável em um intervalo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,000), que é aplicado sobre as alíquotas do SAT de 1, 2 ou 3%. A variação desse multiplicador é feita de acordo com índices de frequência, gravidade e custo de cada empresa, divulgados anualmente pelo Ministério da Previdência Social.

¹¹⁴ “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. [...]”

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente”.

nº 11.457, de 2007. Em regra, o recolhimento é feito à alíquota de 5,8%, mas isso varia de acordo com cada ramo de atividade desempenhado pela empresa¹¹⁵.

Assim como ocorre com as contribuições previdenciárias, as contribuições de terceiros também são destinadas especificamente para as entidades e fundos que pretendem assegurar. A título ilustrativo, vale destacar as contribuições que são destinadas: ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Nacional de Aprendizagem da Indústria (SENAI), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), ao Serviço Social do Transporte (SEST), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SESCOOP), à Diretoria de Portos e Costas (DPC) e ao Fundo Aeroviário.

3.6.4 A contribuição substitutiva

Via de regra, as empresas contribuem para a previdência social utilizando como base de cálculo a folha de salários e demais rendimentos dos trabalhadores, como empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestam serviços.

Não obstante, essa base de cálculo pode ser alterada em razão da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Nesses casos, a contribuição para a previdência social é realizada sobre uma base diferenciada, que é implementada de acordo com as especificidades das atividades exercidas e com o objetivo de adequar a contribuição previdenciária à capacidade contributiva do empregador.

Nesse aspecto, Fábio Zambitte Ibrahim esclarece que *“tem sido uma preocupação constante do legislador a adequação da cobrança previdenciária a certas atividades econômicas peculiares, que não se coadunam com perfeição à incidência sobre a folha de pagamentos”*¹¹⁶.

A fundamentação para a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária está prevista no § 9º do art. 195 da Constituição Federal, que foi incluído pela EC nº 20, de 1998, e teve sua redação alterada pela EC nº 47, de 05.07.2005, que determina que: *“as contribuições*

¹¹⁵ O Anexo II da Instrução Normativa da RFB nº 971, de 2009, apresenta a lista com as contribuições de terceiros devidas por cada ramo de atividade. Assim, para fins de definição da alíquota correta, a empresa deverá verificar a lista específica para a sua atividade.

¹¹⁶ IBRAHIM, 2012, p. 280.

sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

A Lei nº 8.212, de 1991, prevê determinados casos em que as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração dos empregados e os trabalhadores avulsos foram substituídas por contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta, que envolvem: as associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional (art. 22, § 6º a § 11º), produtores rurais pessoas físicas e jurídicas (arts. 22-B e 25) e as agroindústrias (art. 22-A).

Ressalte-se que essas novas contribuições substituem apenas as previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 – contribuição patronal de 20% e contribuição para o SAT –, que são devidas pela empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, não sendo aplicável aos casos envolvendo contribuintes individuais. Na eventual prestação de serviços por contribuintes individuais para os segurados listados acima, será devido o recolhimento da contribuição à alíquota de 20% sobre o total da remuneração.

Além dessas contribuições substitutivas previstas na Lei nº 8.212, de 1991, também há na legislação outras hipóteses em que a contribuição previdenciária patronal é substituída ou tem a sua regra de cálculo alterada. Citem-se, por exemplo, os casos dos sistemas de desoneração da folha de pagamento, como o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições Previdenciárias das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), o Regime Unificado de pagamento de tributos, de contribuições e dos demais encargos do empregador doméstico (Simples Doméstico), criado pela Lei Complementar nº 150, de 01.06.2015, e a Lei nº 12.546, de 14.12.2011, que alterou a forma de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais para empresas de determinados setores, com o objetivo de implementar a política de desoneração da folha de pagamento lançada pelo Governo Federal em agosto de 2011, através do Plano Brasil Maior¹¹⁷.

¹¹⁷ A Lei nº 12.546, de 2011, foi editada diversas vezes. A sua redação atual prevê a possibilidade de alguns setores, até dezembro de 2020, optarem pelo recolhimento substitutivo, em que a contribuição previdenciária incide sobre a receita bruta e não sobre a folha de pagamentos.

3.6.5 A contribuição previdenciária dos trabalhadores e demais segurados da previdência social

Conforme se verifica no art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, são seis os segurados obrigatórios da previdência social: (i) empregado, (ii) trabalhador avulso, (iii) empregado doméstico, (iv) contribuinte individual, (v) segurado especial e (vi) segurado facultativo.

Com exceção dos segurados especiais, a contribuição devida pelos demais segurados incide sobre uma base de cálculo denominada “salário de contribuição”, que, embora também recaia sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados ao segurado a qualquer título – inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades destinados a retribuir o trabalho –, como ocorre com as contribuições previdenciárias patronais, está limitada a um teto máximo e mínimo de incidência, que são atualizados anualmente pelo Ministério da Fazenda.

As alíquotas das contribuições dos empregados e trabalhadores avulsos estão previstas no art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, e podem ser de 8, 9 ou até 11% a depender do salário de contribuição do segurado. Atualmente, a Portaria nº 15, de 16.01.2018, prevê os seguintes valores para fins de verificação da alíquota correta a ser aplicada:

Salário de contribuição	Alíquota
R\$ 1.693,72	8%
R\$ 1.693,73 até R\$ 2.822,90	9%
R\$ 2.822,91 até R\$ 5.645,80	11%

Embora essas alíquotas sejam progressivas, a sua incidência ocorre de forma não cumulativa. Após verificada a faixa de remuneração do segurado, é aplicado um único percentual sobre a base de cálculo da contribuição (salário de contribuição)¹¹⁸.

A contribuição dos empregados e trabalhadores avulsos é descontada da remuneração paga pela própria empresa, que é a responsável por efetuar o recolhimento da contribuição até o dia 20 do mês subsequente à prestação dos serviços.

Em relação aos empregados domésticos, a Lei Complementar nº 150, de 2015, também prevê a retenção da contribuição previdenciária e a responsabilidade do empregador doméstico pelo recolhimento, que atualmente é feito através do Simples Doméstico.

¹¹⁸ O STF reconheceu a repercussão geral da matéria envolvendo a constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa” constante no caput do art. 20 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado e pelo trabalhador avulso, que é discutida no RE nº 852.796, o qual ainda aguarda análise pelo Plenário (tema 833 da repercussão geral).

Os contribuintes individuais também estão sujeitos ao recolhimento da contribuição previdenciária, que é devida no mês em que for paga ou creditada a remuneração pelos seus serviços. Em regra, esses segurados são os responsáveis pela apuração e recolhimento da sua contribuição, sendo esta devida à alíquota de 20% sobre o “salário de contribuição”¹¹⁹. No entanto, quando os contribuintes individuais prestam serviços a empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição previdenciária é da própria fonte pagadora, ou seja, da empresa contratante. Essa regra está prevista no art. 4º da Lei nº 10.666, de 2003¹²⁰.

Nos termos do art. 216, § 26, do RPS (Decreto nº 3.048, de 1999)¹²¹, as empresas em geral devem reter e recolher a contribuição previdenciária sobre o salário de contribuição dos contribuintes individuais à alíquota de 11%. Porém, no caso de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais, por exemplo, a alíquota da contribuição previdenciária a ser retida é de 20%.

Observe-se, ainda, que, quando esses contribuintes individuais prestam serviços para outras empresas ou exercem outras atividades e já recolhem a contribuição sobre o limite máximo do salário de contribuição – que, atualmente, é de R\$ 5.645,80, como previsto na Portaria nº 15, de 2018 –, eles podem apresentar, aos demais empregadores, declaração e documentos para que não haja mais a retenção da contribuição previdenciária¹²².

Nesse caso, quando a base de cálculo da contribuição previdenciária do contribuinte individual alcançar o limite máximo do salário de contribuição, não será necessário o recolhimento da contribuição, seja pelo próprio contribuinte individual, seja através da retenção pela empresa contratante dos serviços¹²³.

¹¹⁹ Caso o segurado opte por abrir mão do benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota pode ser reduzida para 11%.

¹²⁰ “Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia”.

¹²¹ “Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: [...]”

§ 26. A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais”.

¹²² Esse procedimento está previsto no art. 67 da Instrução Normativa da RFB nº 971, de 2009.

¹²³ Neste particular, é importante esclarecer que, ainda que os contribuintes individuais tenham alcançado o limite máximo da sua contribuição, a contribuição devida pela empresa será sempre devida, pois esta última não está limitada e condicionada aos limites mínimos e máximos do salário de contribuição.

O recolhimento da contribuição dos segurados especiais é feito de forma diferente dos demais. Para esse tipo de segurado, a Constituição Federal autorizou, em seu art. 195, § 8¹²⁴, que o recolhimento fosse feito com base em um percentual incidente sobre a venda da sua produção rural.

Ao regulamentar o referido dispositivo constitucional, a Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu, em seu art. 25, que a contribuição previdenciária do segurado especial seria de (i) 1,2% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e (ii) 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. Além dessas contribuições, os segurados especiais também são obrigados a recolher a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), que incide sobre a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias (comercialização da produção).

Em relação ao segurado facultativo, como o nome sugere, o seu recolhimento não é obrigatório. O segurado pode optar por contribuir para a previdência social ou não¹²⁵. Nesse caso, a contribuição deverá ser feita à alíquota de 20% incidente sobre o valor declarado pelo próprio segurado, que não poderá ser inferior ao limite mínimo estabelecido pela Portaria do Ministério da Fazenda ou superior ao limite máximo nela previsto, sendo sua também a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição.

¹²⁴ “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: [...]”

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.

¹²⁵ Nos termos do art. 14 da Lei nº 8.212, de 1991, “é segurado facultativo o maior de 14 (quatorze) anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, na forma do art. 21, desde que não incluído nas disposições do art. 12”. Ou seja, apenas podem ser considerados facultativos aqueles que não estão contemplados nos demais tipos de segurados previstos na Lei que tenham mais de 14 anos de idade.

4 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS

4.1 Introdução

A contribuição previdenciária incidente sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” é, sem dúvidas, a maior fonte de arrecadação da previdência social brasileira. Em razão da sua importância, será o foco principal dos próximos itens do presente estudo.

Nos capítulos anteriores, foram feitas exposições sobre aspectos que interferem diretamente nas discussões envolvendo a exigência dessa contribuição e esclarecimentos reputados importantes para fins de compreensão da matéria e para que se possa verificar a verdadeira base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O objetivo inicial foi mostrar que, independentemente das regulamentações ou aplicação dos princípios constitucionais, a contribuição previdenciária só pode ser exigida em contrapartida à prestação de serviços, ou seja, em decorrência do trabalho remunerado prestado pelo segurado. Portanto, para fins de incidência da contribuição previdenciária, foi estabelecida a primeira premissa, que consiste justamente na sua relação com o trabalho.

Embora simples de enunciar, a verdade é que, na prática, há uma grande confusão tanto na doutrina quanto na jurisprudência em relação às rubricas que devem ser levadas em consideração para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição. Assim, faz-se indispensável analisar, de forma mais detalhada, os verdadeiros conceitos constitucionais e infraconstitucionais que interferem diretamente nessa apuração, para que se possa apresentar uma conclusão acerca da verdadeira base de cálculo da contribuição.

Nas palavras de Amauri Mascaro Nascimento¹²⁶:

É necessária uma definição melhor do sistema de cálculos com a revisão de interpretações cujas consequências em nada estimulam o aumento do ganho do trabalhador pela cumulatividade que elevará, também, os encargos sociais, os custos do trabalho e o custo Brasil.

¹²⁶ NASCIMENTO, 2008, p. 250.

4.2 A base de cálculo da contribuição previdenciária – aspectos constitucionais e legais

A Constituição Federal de 1988 autoriza, em seu art. 195, a criação de contribuições previdenciárias sobre bases de cálculos específicas, que devem ser observadas pelo legislador ordinário para fins da sua exigência.

No que se refere especificamente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” (art. 195, inciso I, alínea “a”), tem-se que a Constituição Federal, após a alteração promovida pela EC nº 20, de 1998, estabeleceu que os valores pagos em contraprestação ao trabalho a trabalhadores empregados ou a contribuintes individuais estariam contemplados na base de cálculo da contribuição do empregador:

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.

Com base no art. 195, inciso I, alínea “a”, não há dúvidas de que apenas os rendimentos destinados a retribuir o trabalho prestado poderão estar sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

A discussão, no âmbito constitucional, surge a partir da interpretação conjunta do referido dispositivo com a regra prevista no § 11 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual os “*ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*”.

Analisando os arts. 195, inciso I, e 201, § 11, em conjunto, há em princípio duas possíveis interpretações para a delimitação constitucional da base de cálculo das contribuições previdenciárias a serem instituídas pelo legislador ordinário. A primeira seria a possibilidade de criação de contribuições sobre qualquer pagamento em contraprestação ao trabalho prestado, e a segunda, mais ampla, possibilitaria a exigência de contribuições sobre todos os valores habituais recebidos pelo trabalhador, quer pagos em contraprestação aos serviços prestados quer não.

Essas duas interpretações são ditas “em princípio”, pois a análise da incidência da contribuição não pode ser feita de modo dissociado da verdadeira finalidade da sua instituição e do próprio modelo de previdência social adotado no Brasil, de natureza compulsória e contributiva, que visa justamente a assegurar um benefício futuro ao segurado em substituição aos valores por ele auferidos em razão do trabalho. Ou seja, a leitura em conjunto dos arts. 195, inciso I, e 201, § 11, para fins de incidência das contribuições, não pode ser feita de forma literal e sem considerar as características centrais que regem a previdência brasileira.

Essa forma de interpretação dos dispositivos com base nas características da previdência social já excluiria a possibilidade de haver incidência de contribuições previdenciárias sobre todos os valores, ainda que habituais, recebidos durante o vínculo laboral, pois é indispensável a observância do sinalagma entre a contribuição e o benefício futuro percebido pelo trabalhador. A própria redação do § 11 do art. 201 da Constituição Federal deixa clara a correlação direta entre os ganhos habituais e a sua repercussão em benefícios previdenciários. Assim, considerando que o benefício visa a substituir a remuneração – ainda que parcial em determinados casos – do trabalhador, é evidente que apenas parcelas de natureza verdadeiramente remuneratória deverão integrar a base de cálculo da contribuição.

A partir desses limites fixados pela Constituição Federal de 1988, o legislador ordinário editou a Lei nº 8.212, de 1991, para tratar especificamente do custeio da previdência social, tendo previsto, em seu art. 22, o âmbito de incidência das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, o qual, embora já tenha sido analisado, deve ser novamente ressaltado, para que seja verificada a intenção do legislador ao instituir as contribuições, tendo em vista as duas possíveis interpretações do texto constitucional mencionadas acima.

Eis o que dispõe o art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997:

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.

Pela simples leitura do dispositivo, verifica-se que a contribuição previdenciária devida pelo empregador incide sobre (i) o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma (ou seja, sobre as parcelas que decorrem do trabalho prestado) e (ii) os ganhos habituais sob a forma de utilidades percebidos em razão dos serviços prestados ou do tempo à disposição do empregador.

Note-se que, nesses dois casos, o legislador ordinário deixou clara a relação direta com o trabalho remunerado, seja através do pagamento da remuneração, conceito notoriamente trabalhista, seja através dos ganhos decorrentes de serviços prestados, leia-se, do trabalho desempenhado, seja por meio do tempo dispendido pelo trabalhador a favor do empregador, claramente associado ao trabalho.

Também é importante mencionar que as expressões “qualquer título” e “qualquer que seja a sua forma” contidas no inciso I do art. 22 não representam qualquer parcela ou que seja relativa à situação não decorrente do contrato de trabalho. Como bem apontado por Wladimir Novaes Martinez¹²⁷:

Não é qualquer importância no sentido de abranger todos os valores, porque a remuneração comanda a definição. Também não possui outro significado, incluindo pagamentos decorrentes de infinitas situações, pois só os pertinentes ao vínculo empregatício interessam. O ‘a qualquer título’ quer dizer remuneratório, indiferentemente o nome atribuído ao montante.

Assim, no âmbito infraconstitucional, a única conclusão possível quanto à delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal é a de que o legislador ordinário optou por materializar a sua incidência sobre os valores efetivamente remuneratórios, que visam a retribuir um trabalho prestado. Note-se que mesmo a expressão “ganhos habituais”, prevista no art. 22, está restrita às utilidades oferecidas pelo empregador em contraprestação aos serviços prestados ou do tempo em que o empregado permaneceu à disposição do empregador, não podendo ser interpretada de forma a ampliar o alcance da contribuição para todo e qualquer valor pago pelo empregador, pois aqueles pagamentos que não representam uma retribuição ao trabalho efetivamente prestado não foram contemplados na hipótese de incidência. Se o objetivo do legislador fosse estabelecer a incidência das contribuições sobre todos os valores habituais recebidos pelo trabalhador, por qual motivo teria restringido o alcance da expressão “ganhos habituais” aos serviços prestados ou ao tempo à disposição do empregador?

¹²⁷ MARTINEZ, 2010, p. 483.

Por outro lado, deve ser levado em consideração o fato de o legislador ordinário ter condicionado a expressão “ganhos habituais” às utilidades fornecidas pelo empregador, ao dispor “*ganhos habituais sob a forma de utilidades*”. Vólia Bomfim Cassar, ao analisar o conceito de “utilidades”, afirma que elas consistem em “*tudo que não é dinheiro, pecúnia. Cadeira, mesa, comida, combustível, máquina, casa, carro, plano de saúde, de previdência, vale ou bônus de pequena circulação etc. são exemplos de utilidades*”¹²⁸, e destaca que:

Utilidade não se confunde com salário-utilidade (ou *in natura*).

Para que uma utilidade fornecida pelo empregador tenha natureza salarial, necessária é a sua concessão de forma habitual (adota-se o critério temporal, ou seja, a utilidade tem que ser concedida durante a metade ou mais da metade do período), gratuita para o empregado e que seja fornecida PELOS serviços prestados (e não PARA a realização dos serviços), isto é, como forma de contraprestação destes. Também tem que ser benéfica ao trabalhador e, ainda, não pode ter lei em contrário.

A natureza salarial do benefício necessariamente importará na integração (soma) da parcela no salário para fins de projeção nas outras parcelas.

São requisitos concomitantes do salário-utilidade: a) concessão de uma utilidade; b) que a utilidade seja benéfica; c) que seja concedida de forma graciosa, habitual e fornecida pelos serviços prestados; d) que não haja lei retirando a natureza salarial da parcela.

Com a inclusão dessa expressão, o objetivo pretendido pelo legislador não foi estender o alcance da contribuição para parcelas habituais que não apresentam natureza remuneratória, mas apenas o de incluir no campo de incidência da contribuição utilidades fornecidas pelo empregador como forma de contraprestação aos serviços prestados que, por não serem pagas em dinheiro, poderiam, a partir de um conceito trabalhista de remuneração, ficar fora do alcance da tributação previdenciária.

Outro aspecto importante que merece ser destacado é o de que, ao prever a incidência da contribuição para o SAT – que também é uma contribuição devida pelo empregador em relação aos segurados empregados e trabalhadores avulsos – e da contribuição patronal relativa aos contribuintes individuais prestadores de serviços, a Lei nº 8.212, de 1991, previu tão somente a sua incidência sobre o “*total das remunerações pagas, devidas ou creditadas*”¹²⁹,

¹²⁸ CASSAR, 2014, p. 771.

¹²⁹ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

[...]

nada dispondo sobre os “ganhos habituais”. Ou seja, no caso dessas contribuições previdenciárias – para o SAT e patronais relativas aos segurados contribuintes individuais –, não haveria sequer discussão quanto aos ganhos habituais do trabalhador. Nesses casos, há previsão de incidência apenas sobre a remuneração.

Ainda sobre a delimitação da base de cálculo da contribuição no âmbito infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 1991, prevê em seu art. 28, § 9º, que as contribuições previdenciárias não incidem sobre diversas rubricas, que também não podem ser consideradas taxativas de forma a ampliar o alcance das contribuições para valores de natureza não remuneratória. Entre essas rubricas, é importante ressaltar desde já a não incidência das contribuições sobre ganhos eventuais do trabalhador.

Partindo da interpretação constitucional e infraconstitucional da matéria, é possível apresentar um encaminhamento lógico e sistemático da incidência das contribuições previdenciárias.

Primeiro, é necessário que haja um efetivo pagamento, que pode ser efetuado em contraprestação pelo trabalho – ou seja, uma efetiva remuneração – ou sem contraprestação. Não sendo uma contraprestação pelo trabalho, não haverá que se falar em incidência das contribuições. Estão incluídas, nessa hipótese, as parcelas indenizatórias, as parcelas pagas “para o trabalho” (e não “pelo trabalho”) e até mesmo aquelas pagas por liberalidade do empregador, que não estejam relacionadas ao serviço efetivamente prestado.

Já em relação à efetiva remuneração, para fins de incidência da contribuição previdenciária, é necessário verificar (i) se a parcela é paga com habitualidade, uma vez que a Lei nº 8.212, de 1991, exclui expressamente do âmbito de incidência os ganhos eventuais, e (ii) se a parcela não está contemplada no rol previsto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Embora a base de cálculo da contribuição pareça simples de delimitar com a fixação dessas premissas, o fato de não haver um conceito preciso de “remuneração” e “habitualidade” na legislação previdenciária possibilita que interpretações mais abrangentes sejam utilizadas como forma de aumentar a arrecadação das contribuições previdenciárias, muitas vezes em nome de um princípio da solidariedade geral, que sequer deve ser aplicado à hipótese, como já demonstrado. Em certos casos, essa confusão ocorre na apuração da contribuição pelo próprio contribuinte, que tenta afastar a tributação com base no argumento de que seriam parcelas indenizatórias, sem se atentar para o verdadeiro conceito dessa palavra.

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

4.3 A divergência de entendimento no âmbito dos tribunais judiciais e nos posicionamentos da Receita Federal do Brasil

As discussões envolvendo a base de cálculo das contribuições previdenciárias têm-se tornado recorrentes no âmbito da jurisprudência administrativa e judicial. De fato, como as referidas contribuições são atualmente arrecadadas e fiscalizadas pela RFB, cada vez mais são lavrados autos de infração contra os contribuintes para exigir o referido tributo sobre rubricas que sequer poderiam ser consideradas para fins de incidência tributária. Nesses casos, as autuações são acompanhadas da imposição de multas de ofício e juros moratórios.

Como mencionado, o grande problema envolvendo a incidência das contribuições decorre da correta interpretação do texto constitucional e infraconstitucional. A imprecisão dos conceitos adotados pela legislação possibilita que sejam adotadas interpretações totalmente diferentes em relação a determinados pagamentos, o que traz uma insegurança jurídica enorme nas relações firmadas pelos contribuintes. O objetivo do presente tópico é apresentar algumas dessas confusões existentes e os desafios que são enfrentados pelos contribuintes mesmo quando determinada parcela é reconhecida pelos Tribunais Judiciais como não integrante do salário de contribuição, mostrando que a discussão parece realmente não ter fim.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), há diversos precedentes – inclusive submetidos ao regime dos recursos repetitivos, que, em tese, seriam de observância obrigatória no âmbito administrativo - que reforçam a conclusão no sentido da não incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória ou que não representam uma retribuição pelo trabalho prestado. Em vários casos, o entendimento adotado é o de que as importâncias pagas a título de indenização ou que não são pagas pelo trabalho, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Por outro lado, se a verba apresentar natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho prestado, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição¹³⁰.

No entanto, mesmo diante desses precedentes, as autoridades fiscais continuam fundamentando autos de infração com base em uma interpretação diversa – e ampla – do conceito de remuneração e de salário de contribuição, exigindo de forma indevida contribuições

¹³⁰ Citem-se, entre outros, os seguintes julgados: Recurso Especial nº 1.230.957/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, de 26.02.2014, e Recurso Especial 1.358.281, relator Ministro Herman Benjamin, de 23.04.2014.

previdenciárias sobre quaisquer pagamentos feitos ao empregado em virtude do contrato de trabalho, afastando do seu campo de incidência, tão somente, as parcelas expressamente excluídas pela legislação. Nesse aspecto, em certos casos, a RFB reluta em aplicar o entendimento do STJ com base nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, que afirmam que as decisões do referido Tribunal submetidas ao regime dos recursos repetitivos só serão de observância obrigatória após a expedição de Ato Declaratório específico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no qual é manifestada a dispensa de interposição de recursos nas matérias decididas de forma desfavorável à Fazenda Nacional¹³¹.

O que a PGFN alega é que, embora haja jurisprudência pacífica do STJ acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, a discussão envolvendo a delimitação da base de cálculo da contribuição, em vários assuntos, dependeria da manifestação final do STF¹³².

Esse é o caso, por exemplo, do Recurso Especial nº 1.230.957, julgado pela 1ª Seção do STJ, em 26.02.2014, pela sistemática de recursos repetitivos. Nesse processo, estava em discussão a incidência da contribuição previdenciária sobre diversas rubricas, quais sejam, o terço constitucional de férias, salário maternidade, salário paternidade, aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Para o contribuinte, não haveria que se falar em incidência da contribuição sobre essas parcelas, pois elas teriam natureza “indenizatória”.

Nesse julgamento, foram firmadas as seguintes teses: (i) “*não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial*”; (ii) “*a importância paga a título de terço constitucional de férias possui*

¹³¹ Nesse sentido, é a Solução de Consulta nº 126, de 08.05.2014, da Coordenação Geral de Tributação da RFB, que, ao analisar consulta formulada pelo contribuinte, em que se questionava a tributação sobre diversas verbas de natureza indenizatória, concluiu que a “legislação determina, num primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias, fixando que a base de cálculo será a remuneração total dos segurados empregados e avulsos, a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades e até mesmo por força de contrato, convenção ou acordo coletivo. Somente depois é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Previdência Social. Em outras palavras, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, antes transcrito, deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não integre o salário de contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão legal”. Em relação à aplicação das decisões do STJ, a referida Solução de Consulta afirma que “a RFB deve submeter-se ao entendimento consignado pelo STJ, no âmbito dos recursos especiais repetitivos, ou pelo STF, no âmbito dos recursos extraordinário com repercussão geral, após a manifestação da PGFN, tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014”.

¹³² A PGFN já emitiu Atos Declaratórios reconhecendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre determinadas verbas (como, por exemplo, seguro de vida em grupo, auxílio creche e abono único - Atos Declaratórios nºs 12, 13 e 16, todos de 2011, respectivamente) em razão do posicionamento pacífico do STJ acerca do caráter indenizatório das parcelas e tendo em vista a natureza infraconstitucional da matéria, apontada inclusive pelo STF.

natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)”; (iii) “no que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal”; (iv) “sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória”; (v) “o salário-maternidade possui natureza salarial e integra, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária”; e (vi) “o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários”.

A título exemplificativo, serão analisados alguns aspectos relativos ao terço constitucional de férias, que demonstram, claramente, a confusão que vem sendo enfrentada em matéria previdenciária.

Em primeiro lugar, o STJ apontou a diferença existente entre as férias indenizadas e as férias gozadas. A não incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional relativo às férias indenizadas está prevista na própria Lei nº 8.212, de 1991 (art. 28, § 9º, alínea “d”), não tendo sido objeto de discussão no julgamento. Já o adicional relativo às férias gozadas, o entendimento adotado pela 1ª Seção foi o de que a parcela teria natureza indenizatória e não constitui ganho habitual do empregado, não estando sujeita à incidência das contribuições.

Para o reconhecimento da natureza indenizatória da parcela, o Tribunal aplicou o entendimento adotado pelo STF em casos envolvendo servidores públicos, nos quais foi fixada a orientação no sentido de que (i) o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, apresentando, portanto, natureza “compensatória/indenizatória” e (ii) “somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária¹³³. Para o STJ, ainda que os precedentes do STF sejam específicos de servidor público, não seria justificável a adoção de entendimento diverso para os segurados do RGPS, até mesmo porque a análise teria sido feita a partir da interpretação dos arts. 7º, inciso XVII, e 201, § 11, da Constituição Federal, que estabelecem regras específicas do RGPS.

¹³³ Nesse sentido, AgRg no AI 603.537/DF, 2ª Turma, relator Ministro Eros Grau, de 30.03.2007, AgRg no RE 587.941/SC, 2ª Turma, relator Ministro Celso de Mello, de 21.11.2008, e AgRg no AI 710.361/MG, 1ª Turma, relatora Ministra Carmem Lúcia, de 08.05.2009.

No âmbito da RFB, a não incidência da contribuição previdenciária é reconhecida apenas para o terço constitucional relativo às férias indenizadas, em que há previsão expressa na legislação quanto à exclusão do salário de contribuição. No caso do terço constitucional referente às férias gozadas, a RFB não aplica o entendimento do STJ, por entender que não há parecer específico da PGFN nesse sentido.

Embora a PGFN não tenha incluído essa discussão – aparentemente solucionada pelo STJ – na sua lista de dispensa de interposição de recursos, foram emitidas algumas Notas específicas para tratar do entendimento firmado pelo STJ nesse julgado. Entre as manifestações apresentadas pela PGFN, vale destacar o seguinte trecho da Nota nº 115, de 2017, segundo a qual as conclusões acerca da incidência da contribuição previdenciária do empregador e do empregado deveriam ser tratadas de formas distintas, podendo ser considerada definitiva a matéria para efeitos da contribuição do segurado, em razão de a discussão apresentar natureza infraconstitucional, mas não para a contribuição do empregador, já que nesse caso a matéria seria constitucional:

10. Há uma diferenciação importante entre os temas 20 e 908. Isso porque a CF/88 determina que o empregador contribuirá sobre a folha de salários, diferentemente da contribuição do empregado. Em outras palavras, a definição da natureza das verbas (o conceito de "folha de salários" - Tema 20), no caso da contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei passa, necessariamente, pelo debate da matéria constitucional. Por outro lado, a definição das parcelas sobre as quais incidirá a contribuição do empregado é matéria infraconstitucional (Tema 908, cuja repercussão geral foi negada).

11. Dessa forma, no caso de incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre terço constitucional de férias e sobre a importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença⁶, é caso de se continuar recorrendo, fundamentando-se, única e exclusivamente no conceito constitucional de folha de salários (no tema 20 – RE nº 565.160/SC). No caso da contribuição do empregado, quando o objeto for a análise das verbas, dificilmente haverá êxito dos recursos extraordinários eventualmente interpostos, tendo em vista o que restou decidido no RE nº 892.238/RS (tema 908), ainda que se considere a relação entre as matérias envolvidas, razão pela qual, nessa hipótese, incide a dispensa de contestar e recorrer.

Ou seja, para fins de aplicação do precedente específico do STJ, a PGFN entende que a discussão da matéria estaria encerrada em relação à contribuição do segurado e que ainda estaria em discussão a contribuição do empregador. Mas como considerar uma discussão encerrada em relação à apenas uma das contribuições, se os conceitos apresentados pela legislação infraconstitucional para a apuração da base de cálculo são praticamente idênticos? Ainda que

haja previsão constitucional quanto à incidência de contribuições sobre “folha de salários”, o fato é que a Constituição Federal de 1988 apenas delimita o alcance da contribuição. A hipótese de incidência e os verdadeiros contornos para a exigência tributária estão previstos na Lei nº 8.212, de 1991, que trata especificamente do custeio da seguridade social.

Essa interpretação da PGFN poderia levar à interpretação absurda de que uma mesma parcela teria natureza indenizatória para o segurado e remuneratória para o empregador, o que não encontra amparo nenhum na legislação previdenciária.

Também deve ser destacado que o RE mencionado pela PGFN em sua Nota foi objeto de julgamento pelo STF em 29.03.2017 e, conforme será analisado mais adiante, ele pouco ajudou na solução dessa controvérsia. Tanto é assim que, logo após o julgamento, o precedente do STJ foi novamente afetado para aguardar a manifestação definitiva do STF no tema 163 da repercussão geral, que travava da incidência da contribuição previdenciária do servidor público sobre várias rubricas, entre elas o terço constitucional.

Em 11.10.2018, o RE nº 593.068, objeto do tema 163, que estava sobrestando esse precedente do STJ, foi analisado pelo STF, tendo sido firmada a seguinte tese de repercussão geral: *"Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade"*. Será que a partir de agora o entendimento do STJ passará a ser adotado pela PGFN e, conseqüentemente, pela RFB para fins de incidência das contribuições, seja ela do empregador seja do empregado?

A resposta parecia ser positiva e a esperança era a de que fosse encerrada toda essa discussão já solucionada pelo STJ. Contudo, em 23.02.2018, o STF reconheceu a repercussão geral do RE nº 1.072.485, no qual se discute *“a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal”* (tema 985). Assim, a matéria deverá ser novamente analisada pelo Plenário do STF e, dessa vez, a análise da não incidência será feita a partir das regras específicas do RGPS. Por certo não faltarão argumentos para que o entendimento do STJ proferido no recurso repetitivo, há mais de quatro anos, não seja aplicado e a matéria fique novamente sobrestada.

Paralelamente a esse exemplo, também deve ser levado em consideração o fato de que, desde 2014, a RFB vem implementando o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), no qual os empregadores já estão sendo obrigados a comunicar ao Estado, de forma unificada, informações relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, acidentes de trabalho, aviso

prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS, o que, sem dúvidas, aumenta a exposição das relações previdenciárias e, por consequência, os debates jurídicos sobre o alcance da base de cálculo da contribuição, o que demonstra a importância de os conceitos serem bem definidos.

4.4 A suposta delimitação do conceito de “folha de salários” pelo STF

Em 19.12.2007, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria discutida no RE nº 565.160, para que fosse analisado o alcance da tributação previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, tendo em vista que a Constituição Federal prevê a incidência da contribuição sobre a “folha de salários”.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A QUALQUER TÍTULO AOS EMPREGADOS. ALCANCE DA EXPRESSÃO ‘FOLHA DE SALÁRIOS’. LEI Nº 8.212/1991, ART. 22, INCISO I; ART. 195, INCISO I, E § 4º. Saber o alcance da expressão ‘folha de salários’, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações.

Nesse processo, o contribuinte pretendeu afastar a incidência da tributação sobre diversas verbas pagas aos seus empregados, como adicionais noturnos, de periculosidade e de insalubridade, gorjetas, prêmios, ajuda de custos, entre outras pagas com habitualidade. A alegação, em síntese, era de que as parcelas em discussão teriam natureza indenizatória e, portanto, não estariam sujeitas à contribuição previdenciária. Além disso, o contribuinte apontou a necessidade de que fossem diferenciados os conceitos de “salário” e “remuneração” – este último previsto apenas na Lei nº 8.212, de 1991 –, tendo em vista que a Constituição Federal teria restringido o campo de incidência da contribuição dos empregados à “folha de salários”.

No entanto, a expectativa quanto à pacificação das controvérsias envolvendo a base de cálculo da contribuição previdenciária não parece ter sido atendida, pois em 29.03.2017, o Plenário do STF, ao julgar o referido RE, não se pronunciou de forma específica sobre os pontos questionados pelo contribuinte em seu recurso, tendo analisado determinados conceitos de forma mais genérica e firmado a tese de que “*a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998*”.

Sem entrar na discussão do que deveria ser considerado “salário” e “remuneração” para fins previdenciários, o relator do RE, Ministro Marco Aurélio, afirmou que, antes mesmo da EC nº 20, de 1998, a redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, já previa a incidência da contribuição sobre a “remuneração percebida pelo empregado”, pois o então § 4º do art. 201 da Constituição (atual § 11º) estabelecia expressamente que os ganhos habituais seriam incorporados ao salário para fins de contribuição, e concluiu que:

Se, de um lado, o artigo 195, I, nela contido disciplinava, antes da emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º - hoje § 11 - do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

Apesar de não estar consignado no voto do relator, que foi o que prevaleceu no julgamento, os Ministros Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso e Carmem Lúcia afirmaram, em seus votos, que o conceito de “folha de salários”, para fins previdenciários, não seria o mesmo previsto na legislação trabalhista, sendo irrelevante a discussão suscitada pelo contribuinte acerca da distinção entre os conceitos de salário e remuneração para a definição da base de cálculo da contribuição.

No que se refere especificamente à existência de um conceito autônomo de “folha de salários” para fins previdenciários, os Ministros Luiz Fux e Alexandre de Moraes se manifestaram no sentido de que esse entendimento não divergiria daquele adotado pelo STF no julgamento do RE nº 177.296-4, em que se declarou a inconstitucionalidade dos termos “avulsos, autônomos e administradores”, pois enquanto que no RE nº 177.296-4 a interpretação do conceito de “folha de salários”, com base no Direito do Trabalho, ocorreu pelo fato de a discussão envolver a sujeição passiva da obrigação tributária – com o objetivo de verificar quem realmente estaria sujeito à contribuição, em razão de a Constituição Federal estabelecer a incidência apenas sobre as parcelas pagas em decorrência da relação de emprego –, no RE nº 565.160, a discussão ficou restrita à delimitação da base de cálculo da contribuição, que não requer qualquer análise com base na legislação trabalhista, tendo em vista o disposto no § 11 do art. 201 da Constituição Federal.

De uma forma geral, o que prevaleceu nesse julgamento foi o entendimento de que, seja antes ou depois da EC nº 20, de 1998, pela interpretação conjunta dos arts. 195 e 201 da Constituição Federal, as parcelas pagas com habitualidade pelo empregador, em razão do trabalho, poderão compor a base de cálculo da contribuição.

Uma leitura superficial do acórdão proferido pelo STF e com base exclusivamente na tese firmada pelo relator, Ministro Marco Aurélio, que foi acompanhada por unanimidade pelos demais Ministros, seria possível afirmar que toda e qualquer parcela paga com habitualidade estaria sujeita à tributação previdenciária.

Contudo, uma análise mais detalhada da decisão e dos dispositivos que regulam a matéria revelará que esse entendimento não se sustenta, pois, embora o STF tenha reconhecido a constitucionalidade da incidência da contribuição sobre rendimentos pagos habitualmente pelo empregador, para fins de delimitação da incidência da contribuição, ainda assim será necessário verificar a verdadeira natureza da verba recebida pelo empregado e a sua previsão na legislação infraconstitucional.

Outra conclusão que se extrai da leitura da referida decisão é no sentido de que, ao analisar a amplitude da base de cálculo previdenciária, o STF não concluiu que a EC nº 20, de 1998, teria ampliado o campo de incidência da contribuição. Pelo contrário, a tese que prevaleceu no julgamento afirma claramente que, mesmo antes da referida Emenda, a Constituição Federal já contemplava a tributação sobre a remuneração auferida pelo trabalhador e não apenas sobre a verba de natureza salarial.

De fato, seja remuneração, seja salário, como a finalidade da incidência da contribuição previdenciária é substituir a verba devida pelo trabalho, o que se observa é que o texto constitucional sempre foi muito claro ao prever a incidência da contribuição previdenciária apenas sobre os rendimentos decorrentes do trabalho.

Assim, apesar de esse precedente não ter encerrado as controvérsias existentes acerca da base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que não delimitou o conceito de remuneração nem afastou determinadas parcelas solicitadas pelo autor da ação do âmbito de incidência da contribuição, não há dúvidas de que os valores recebidos pelos trabalhadores que não sejam relacionados diretamente ao trabalho, ou seja, que não apresentam natureza contraprestacional, não deverão compor o salário de contribuição (base imponible das contribuições previdenciárias dos segurados) nem ser caracterizado remuneração para fins da contribuição do empregador.

Essa conclusão está em linha com o disposto na própria Lei nº 8.212, de 1991 (com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997), que ao instituir o plano de custeio da seguridade social, estabeleceu a incidência das contribuições previdenciárias sobre (i) o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao trabalhador, destinadas a retribuir o trabalho, e

(ii) os ganhos habituais sob a forma de utilidades percebidos em razão dos serviços prestados ou do tempo à disposição do empregador.

Assim, mesmo com as alterações promovidas pela EC nº 20, de 1998, no texto constitucional, que, repita-se, apenas possibilitou a incidência da contribuição sobre os valores pagos aos trabalhadores sem vínculo empregatício, não houve qualquer alteração quanto à natureza da verba a ser tributada. A hipótese de incidência da contribuição previdenciária continuou a ser os rendimentos do trabalho. Não há outra leitura possível do texto constitucional.

Contudo, embora a matéria não pareça comportar dúvidas, a base de cálculo da contribuição previdenciária vem sendo interpretada de diferentes formas, o que prejudica os contribuintes tanto em razão da falta de segurança jurídica no recolhimento tributário quanto no ônus por ele arcado em função de uma tentativa desenfreada de se alargar o campo de incidência para muito além do que o permitido constitucionalmente.

4.5 A imprecisão dos conceitos - propostas de delimitação para fins de incidência da contribuição previdenciária

Ainda que haja uma injustificável incoerência para essa interpretação ampliativa da base de cálculo da contribuição, é inegável que a legislação previdenciária, tanto no que se refere à matriz constitucional quanto aos dispositivos infraconstitucionais, não apresenta conceitos precisos para a incidência das contribuições previdenciárias, possibilitando que o intérprete, ainda que de forma indevida, adote um conceito mais amplo ou mesmo equivocado do campo de incidência tributária.

A imprecisão dos conceitos deriva do que parece ser uma confusão terminológica existente nos próprios termos “remuneração”, “indenização” e entre “habitualidade” e “eventualidade”, que interfere diretamente na composição da base de cálculo das referidas contribuições. Entretanto, assim como feito em relação aos dispositivos que regem a matéria, se observadas as verdadeiras finalidades das contribuições, em linha com o já exposto no presente estudo, é possível apresentar a definição jurídica desses conceitos. Assim, e na tentativa de afastar essa insegurança jurídica contida na própria legislação, o objetivo dos próximos tópicos será justamente apresentar as diferentes interpretações dos termos e, posteriormente, estabelecer o seu verdadeiro significado, aquele que deveria ser levado em consideração para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

4.5.1 Habitualidade x eventualidade

Em sua concepção semântica, o conceito é claro: habitualidade é “*o que se faz ou se sucede por hábito*”. Hábito, por sua vez, deve ser considerado como a “*disposição duradoura adquirida pela repetição frequente de um ato, uso, costume*”¹³⁴. Ou seja, a habitualidade está relacionada à frequência, o que, em termos de contribuição previdenciária, significa dizer a constância com que determinada verba é paga ao trabalhador.

Por sua vez, a concepção de eventualidade está associada ao “*acontecimento incerto, acaso, contingência, evento*”¹³⁵. Analisando as descrições específicas, contidas no Dicionário da Língua Portuguesa, de “eventual” e “eventos”, tem-se que (i) eventual seria um “*acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental*”, e (ii) eventos seriam ocorrências aleatórias.

Como a Lei nº 8.212, de 1991, prevê a incidência das contribuições sobre os “ganhos habituais sob a forma de utilidades” e exclui da base de cálculo previdenciária as importâncias recebidas a título de “ganho eventual”¹³⁶, é fundamental analisar essas concepções semânticas à luz do direito previdenciário brasileiro.

No que se refere à habitualidade, embora haja certa divergência na doutrina trabalhista, como a contribuição previdenciária se destina a financiar prestação substitutiva da remuneração, o custeio dos benefícios não pode tomar por base valores que, pela sua natureza transitória, não se incorporam ao ganho do trabalhador. Tanto é assim que, nos termos do § 11 do art. 201 da Constituição Federal de 1988, somente os ganhos habituais do trabalhador serão incorporados para fins de apuração das contribuições e benefícios previdenciários. Assim, a “habitualidade”, para fins previdenciários, deve ser interpretada em linha com sua concepção semântica, isto é, com a constância do pagamento, sua repetição frequente.

Em relação à “eventualidade”, deve ser ressaltado, inicialmente, que a Lei nº 8.212, de 1991, ao afastar a incidência da contribuição sobre o “ganho eventual”, não especifica a natureza desse ganho auferido pelo trabalhador para fins de aplicação da regra prevista no item 7 da alínea “e” do § 9º do seu art. 28. Assim, todo e qualquer ganho eventual do trabalhador,

¹³⁴ FERREIRA, 2009, p. 1020.

¹³⁵ FERREIRA, op. cit, p. 848.

¹³⁶ O § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28. O item 7 da alínea “e” desse parágrafo prevê a não incidência das contribuições previdenciárias sobre as importâncias recebidas como ganho eventuais.

ainda que de natureza remuneratória, não estará sujeito à incidência das contribuições previdenciárias.

Na verdade, sendo a contribuição previdenciária devida apenas sobre valores remuneratórios, a exclusão da base de cálculo das contribuições apenas poderia ser aplicável aos ganhos eventuais remuneratórios, pois os valores que não são pagos pelo empregador em contraprestação ao trabalho sequer estão contemplados na sua hipótese de incidência.

Ora, se habitual está relacionado à frequência do pagamento, o conceito de eventual apenas pode ser interpretado como sendo algo esporádico, que tanto pode decorrer de fato não esperado pelo trabalhador, que se enquadraria dentro da primeira concepção semântica apresentada acima, como também de um evento não reiterado de forma periódica, enquadrado na segunda aceção da palavra. Ou seja, a habitualidade estaria relacionada à previsibilidade e à constância do pagamento, enquanto que o eventual decorreria da imprevisibilidade ou da não reiteração do fato.

Considerando a importância do recolhimento das contribuições previdenciárias para o custeio do benefício futuro do segurado – o sinalagma existente entre o financiamento e o benefício futuro –, apenas deverão ser incluídas na base de cálculo das contribuições aquelas parcelas que sejam esperadas e frequentes, pois são justamente essas que representarão no futuro o rendimento do trabalhador. A discussão que surge dessa definição, contudo, é a partir de que momento um pagamento deixa de ser eventual e passa a ser habitual. Ou seja, quantos pagamentos são necessários para afastar o seu caráter eventual?

Essa questão, sem dúvidas, é a que parece mais sensível, e a resposta não aparece de forma clara, devendo ser analisado cada caso para verificar a ocorrência efetiva do pagamento. Os exemplos são difíceis de serem apresentados, pois a análise dependerá das circunstâncias específicas de cada rubrica. Pode ser que um determinado valor seja pago apenas uma vez ao ano e, ainda assim, esteja sujeito à incidência das contribuições previdenciárias, se ficar demonstrado, por exemplo, que ele ocorre todo ano ou em anos frequentes. Mas pode ser, também que, em determinado ano, tenham ocorrido dois diferentes pagamentos em situações totalmente desconexas e que a sua ocorrência não havia se dado em anos anteriores. Nesse caso, também seria possível defender a sua eventualidade.

Para Wladimir Novaes Martinez, a *“periodicidade define a habitualidade das parcelas; é significativo o espaçamento entre duas delas ser compatível com duração da vida profissional do obreiro. Créditos muito distantes podem ser periódicos, mas não são responsáveis pelo*

*padrão de vida do trabalhador. Consequentemente, prêmios à assiduidade efetuados a cada dez anos não devem ser incluídos*¹³⁷. Já Vólia Bomfim Cassar¹³⁸ defende que:

Habitual é tudo aquilo que tem repetição frequente. Logo, podemos considerar que uma parcela é habitual quando ela se repete metade ou mais da metade de um período. O conceito de período depende da parcela que se pretende pagar. Desse modo, o período pode ser a semana (RSR), o ano civil (13º salário), o ano de vigência do contrato (férias), os 12 meses que antecedem a despedida (aviso prévio e parcelas de rescisão). Como não há mais nenhuma parcela que se calcule com base em todo o contrato de trabalho, não se deve analisar se a verba é habitual no contrato.

Por sua vez, Amauri Mascaro Nascimento entende que o conceito de “habitualidade” é vago e, ao analisar a sua aplicação no âmbito das gratificações, afirma que:

Quanto à periodicidade do pagamento, as gratificações são mensais, bimestrais, trimestrais, semestrais ou anuais. As mensais, bimestrais e trimestrais sem dúvida integram o salário porque são reiteradas e habituais. Quanto às semestrais e anuais, tudo depende do critério do intérprete à falta de uma legislação objetiva que defina a periodicidade integrativa e a excludente do salário. Possível é apenas uma opinião. Não devem integrar o salário. Não compõem o quadro dos ganhos habituais com que conta o empregado para as suas despesas de subsistência mensal e não são contraprestativas do trabalho porque a causa do seu pagamento é outra. A integração retira o interesse do empregador em concedê-las, o que não é favorável ao empregado.

Há gratificações condicionais devidas apenas se o empregado preencher a condição que as determina. Assim, por falta de contraprestatividade, de previsibilidade mínima e em muitos casos aleatória, as gratificações puras não desvirtuadas pela continuidade da sua atribuição na compõem o salário.

Também merece destaque o entendimento de Sérgio Pinto Martins, que reforça o entendimento quanto à periodicidade do pagamento para inclusão no conceito de ganho habitual¹³⁹:

Os ganhos habituais deverão ter, portanto, certa frequência ou periodicidade para serem considerados como tal. Assim, um pagamento feito a cada cinco anos não será incluído no conceito de ganho habitual. Pagamentos anuais serão considerados habituais, desde que sejam realizados todo ano, como, por exemplo, gratificações de balanço. Inexiste um critério preciso para configuração da habitualidade, porém é possível indicar como sendo o pagamento feito por mais de três meses, ou por mais de seis meses, em um período de 12 meses.

¹³⁷ MARTINEZ, 2010, p. 500.

¹³⁸ CASSAR, 2014, p. 771.

¹³⁹ MARTINS, 2013, p. 73.

No âmbito do STJ, a expressão “ganho eventual” vem sendo interpretada em consonância com a periodicidade em que a verba é paga. Assim, para o STJ, importâncias pagas sem habitualidade, uma única vez, representam ganhos eventuais de seus beneficiários, que não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias. A título exemplificativo, vale citar o Recurso Especial nº 676.627, de 12.04.2005, de que foi relator o então Ministro Luiz Fux, em que a 1ª Turma concluiu que não incide contribuições previdenciárias sobre o auxílio matrimônio, pago uma única vez ao empregado por ocasião de seu casamento, pela ausência de habitualidade dessa prestação¹⁴⁰.

No contencioso administrativo tributário, há acórdãos da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão que julga recursos de matéria previdenciária na segunda instância administrativa, em linha com esse entendimento do STJ, interpretando o ganho eventual em contraposição àquele que é pago habitualmente.

O acórdão nº 2403-002.244, de 15.08.2013, por exemplo, entendeu que seria eventual o bônus gerencial cujo pagamento havia ocorrido apenas três vezes em um intervalo de cinco anos. Já o acórdão nº 2401-003.964, de 09.12.2015, concluiu ser eventual a gratificação paga uma única vez a certos empregados, bem como os prêmios “filho” e “casamento”, devidos apenas por ocasião desses eventos.

Por outro lado, também há precedentes administrativos entendendo que, para a caracterização do ganho eventual, é irrelevante a existência de habitualidade no pagamento da rubrica. De acordo com essas decisões, para o ganho ser considerado eventual, ele deve ser pago de forma inesperada, incerta, fortuita – elemento “surpresa” –, não podendo ter sido previamente ajustado entre as partes, independentemente de ter sido uma única vez¹⁴¹.

Ainda que o entendimento pelo caráter inesperado do pagamento também esteja de acordo com o termo “eventual” em sua concepção semântica, não é aceitável que, para fins previdenciários, os ganhos pagos sem reiteração não estejam inseridos nesse conceito. A melhor interpretação para a expressão “ganhos eventuais” prevista na Lei nº 8.212, de 1991, por todo o exposto anteriormente, é aquela que afasta a incidência das contribuições previdenciárias, tanto quando o pagamento ocorre sem expectativa alguma quanto quando ele ocorre sem reiteração, pois ambas afastam o caráter habitual do pagamento.

¹⁴⁰ Na mesma linha, o entendimento adotado pela 2ª Turma do STJ nos julgamentos do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.386.395, de 19.03.2013, relator Ministro Mauro Campbell Marques, e do Recurso Especial nº 1.125.381, de 15.04.2012, relator Ministro Castro Meira.

¹⁴¹ Citem-se, por exemplo, os acórdãos nºs 9202-003.044, de 12.02.2014; 2403-002.243, de 15.08.2013; 2301-003.762, de 15.10.2013; 206-00.007, de 08.10.2007; e 206-01.614, de 02.12.2008.

Para fins de delimitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, portanto, tem-se que a habitualidade está relacionada ao ganho rotineiro, frequente, do trabalhador, enquanto a importância paga a título de ganho eventual deve ocorrer de forma inesperada ou não ser paga ou creditada periodicamente.

4.5.2 Remuneração

Assim como a habitualidade e eventualidade, não há na legislação previdenciária uma definição do que seria remuneração para fins de incidência da contribuição. No entanto, nesse caso, há legislação específica que deve ser observada para verificar o verdadeiro alcance da expressão.

Wladimir Novaes Martinez aponta que a remuneração, *“desde os primórdios da previdência social, foi escolhida para ser a principal, senão a única base de cálculo da contribuição, em razão do papel substituidor da prestação de pagamento continuado”*. Para o autor, ela seria a *“o meio habitual de existência do trabalhador, precisamente a contingência protegida pelo seguro social”*¹⁴².

Considerando toda a premissa já fixada de que a base de cálculo das contribuições previdenciárias está relacionada à contraprestação pelo trabalho prestado, e do sinalagma existente entre o pagamento das contribuições e a concessão do benefício futuro, não há como dissociar o conceito previdenciário daquele previsto na legislação do trabalho.

Remuneração é uma expressão notoriamente trabalhista, correspondente às obrigações laborais e, por consequência, ao trabalho prestado. A adoção do conceito trabalhista para fins previdenciários decorre não só do fato de a legislação que rege as contribuições não apresentar uma definição própria, mas também porque, a rigor, não seria possível dispor em sentido contrário. Nos termos do art. 110 do CTN, a legislação tributária – que inclui a previdenciária no que se refere ao custeio – não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal. Assim, necessariamente, o conceito trabalhista deve ser observado para definição das parcelas que integram a base de cálculo das contribuições, pelo menos no que se refere ao verdadeiro conceito de remuneração¹⁴³.

¹⁴² MARTINEZ, 2010, p. 484.

¹⁴³ O CTN também é muito claro ao afirmar que os princípios do direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e alcance dos seus institutos. Nos termos do art. 109: “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não

Em linha com esse entendimento, Cláudia Salles Vilela Vianna¹⁴⁴ destaca que não é possível adotar um conceito de remuneração para fins previdenciários diverso daquele previsto na legislação trabalhista. Segundo a autora, por mais autônomas que as matérias sejam na Constituição Federal de 1988, como a “remuneração” está diretamente relacionada ao somatório das parcelas de natureza salarial, o tema deve ser tratado apenas pelo Direito do Trabalho.

Segundo o disposto no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a remuneração é composta, além do salário fixo pago diretamente ao empregado, pelas gratificações legais e comissões pagas pelo empregador.

Alice de Barros Monteiro¹⁴⁵, ao analisar o disposto no art. 457 da CLT, conclui que a remuneração é um termo muito mais amplo do que o salário, pois contempla tanto as parcelas devidas e pagas habitualmente pelo empregador quanto aquelas auferidas em virtude do conceito de trabalho, mas pagas por terceiros. Para a autora, salário seria a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de o empregado estar à sua disposição por força do vínculo trabalhista, enquanto que remuneração seria a contraprestação habitual paga não só pelo empregador, mas também por terceiros em virtude do contrato de trabalho.

Em verdade, nesse ponto, cabe fazer um breve esclarecimento sobre os termos “salário” e “remuneração” empregados pela legislação trabalhista. Como apontado pela doutrina, o propósito do legislador com essa diferenciação foi solucionar uma controvérsia que existia no passado acerca da natureza jurídica das gorjetas. A rigor, como essas parcelas eram recebidas de terceiros, não poderiam ser enquadradas no conceito de salário, em que apenas estariam contempladas as remunerações pagas pelo empregador como contraprestação pelo trabalho.

para definição dos respectivos efeitos tributários”. Assim, se a lei tributária é silente na matéria, deve prevalecer o conceito do direito privado.

¹⁴⁴ “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. E, desta forma, as alterações trazidas pela Lei 10.243/01 acabam por refletir no Direito Previdenciário, permitindo a concessão de benefícios sem natureza salarial e sem a exigência de que os mesmos sejam de acesso à totalidade dos empregados e dirigentes”. (VIANNA, 2006, p. 165-166).

¹⁴⁵ “Por todas essas razões, preferimos conceituar o termo salário como a retribuição devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, de forma habitual, não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição daquele, por força do contrato de trabalho. Como o contrato é sinalagmático no conjunto e não prestação por prestação, essa sua característica justifica o pagamento de salário nos casos de afastamento do empregado por férias, descanso semanal, intervalos remunerados, enfim, nas hipóteses de interrupção do contrato. Já a remuneração é a retribuição devida e paga ao empregado não só pelo empregador, mas também por terceiro, de forma habitual, em virtude do conceito de trabalho. Pelo que se vê, seu conceito é mais amplo: abrange o salário e seus componentes, como também os adicionais e as gorjetas” (BARROS, 2007, p. 730-731).

Assim, com o objetivo de incorporar ao salário do empregado toda vantagem econômica recebida em decorrência do trabalho prestado, a CLT previu o conceito de “remuneração”, que seria o equivalente à soma do salário mais gorjeta¹⁴⁶.

Arnaldo Sussekind, por exemplo, entende que a remuneração “*é a soma do salário devido e pago pelo empregador a seu empregado como contraprestação global dos serviços prestados na execução do contrato de trabalho, com a retribuição (gorjeta) por este recebida de terceiros, pelos serviços que lhe forem prestados*”¹⁴⁷.

Ao comentar a regra prevista no art. 457 da CLT, Amauri Mascaro Nascimento destaca o seguinte trecho da redação do relatório da Comissão que redigiu a CLT:

O salário é devido e pago diretamente pelo empregador, não se incluindo, obviamente, no conceito de salário as gorjetas, que são arbitrárias recompensas atribuídas por terceiros aos seus eventuais e atenciosos servidores. As gorjetas são computadas, realmente, e daí provém todo o equívoco atualmente existente, no que se compreende sob a denominação de remuneração do empregado, isto é, a totalidade dos proventos auferidos em razão do emprego. A remuneração, então, é o que deve servir de base para o cálculo das contribuições destinadas às instituições do seguro social, considerando-se essa importância na estimativa das indenizações nos casos previstos de rescisão do contrato de trabalho¹⁴⁸.

Interessante notar que, no precedente do STF em que supostamente teria sido definido o alcance da expressão “folha de salários”¹⁴⁹, o Ministro Luiz Fux, em seu voto, tratou ainda que brevemente da diferença existente entre as expressões “salário” e “remuneração”, tendo afirmado ser irrelevante essa diferenciação para fins previdenciários. Segundo o entendimento adotado pelo Ministro, se para a legislação trabalhista esses conceitos apresentam conotações distintas, o mesmo não ocorre com a legislação previdenciária, já que nesse caso a Constituição Federal de 1988 trouxe elementos suficientes para a interpretação dos conceitos.

Por certo não se desconhece a diferença existente entre as expressões “salário” e “remuneração” na legislação trabalhista e até mesmo a sua suposta irrelevância para fins previdenciários, uma vez que a base de cálculo da contribuição está associada tão somente à remuneração, nada dispondo a lei sobre o salário do empregado. A questão não é essa. O ponto é que a Lei nº 8.212, de 1991, que rege o custeio previdenciário, prevê expressamente que a base de cálculo da contribuição será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao

¹⁴⁶ Cf. GOMES, 1996, p. 23-24.

¹⁴⁷ SUSSEKIND, 2002, p. 401.

¹⁴⁸ NASCIMENTO, 2008, p. 56.

¹⁴⁹ RE nº 565.160, de 23.03.2017.

trabalhador. Esse conceito de remuneração – e não o salário – é que não pode ser interpretado de forma diversa daquele previsto na legislação do trabalho, salvo previsão expressa em sentido contrário, como ocorre em relação às parcelas que são excluídas do campo de incidência da contribuição pela legislação previdenciária, como o ganho eventual, por exemplo.

Paralelamente ao aspecto remuneratório, também é importante analisar se as parcelas pagas ao trabalhador apresentam características de substitutividade do benefício previdenciário. Segundo Fábio Zambitte Ibrahim¹⁵⁰:

A razão de ser do benefício previdenciário é a substituição da remuneração do trabalhador quando este, por algum motivo protegido pelo sistema, deixa de percebê-la por conta própria, como a invalidez. Logo, a pergunta a ser feita, no caso de dúvida da incidência, é a seguinte: será esta parcela objeto de substituição pelo benefício previdenciário? Se a resposta for positiva, há, salvo exceção expressa, incidência.

Em suma, no que se refere ao conceito de remuneração, não há que se cogitar na sua indefinição. Para fins de incidência da contribuição, será considerada remuneração as parcelas habituais efetivamente pagas em contraprestação ao trabalho prestado pelo trabalhador. Os próprios dispositivos legais que preveem a hipótese de incidência previdenciária (arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991) estabelecem que a base de cálculo será o total das remunerações “destinadas a retribuir o trabalho”, devendo essa interpretação do conceito de remuneração ser conjugada com a necessária observância do caráter substitutivo das contribuições para efeitos de benefício futuro.

A ideia de que só se pode exigir contribuição previdenciária sobre parcelas verdadeiramente remuneratórias, que decorram da prestação de serviços e visem a assegurar um benefício futuro substitutivo, está em linha com o próprio modelo de previdência social adotado no Brasil. Caso contrário, estar-se-ia tributando rendimentos gerais auferidos pelo empregado, que se encontram no âmbito de incidência do imposto de renda e não da contribuição previdenciária.

Esse aspecto é extremamente relevante, pois, muitas vezes, a base de cálculo previdenciária é confundida com a do imposto de renda, que alcança quaisquer rendimentos, tanto do trabalho quanto do capital, desde que proporcionem acréscimo patrimonial.

No entanto, no caso do imposto de renda, a legislação foi expressa ao prever que o conceito de renda, para fins de incidência do imposto, seria entendido como o “*produto do*

¹⁵⁰ IBRAHIM, 2012, p. 277-278.

capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (art. 43 do CTN), deixando clara a diferença existente entre os conceitos. Note que esse fato não ocorre em relação às contribuições previdenciárias, em que tanto a Constituição Federal de 1988 quanto a Lei nº 8.212, de 1991, preveem apenas a tributação sobre rendimentos do trabalho.

Também é fundamental que seja compreendida a diferença existente entre os valores decorrentes do trabalho e os valores derivados do contrato de trabalho, já que somente os primeiros, por apresentarem natureza contraprestacional, estão subsumidos no conceito de remuneração e podem ser objeto de incidência da contribuição previdenciária.

O fato de o empregador realizar um pagamento ao empregado não implica no reconhecimento dessa verba como salário ou remuneração, pois, embora os pagamentos efetuados pelo empregador estejam sempre relacionados ao contrato de trabalho – uma vez que nenhum pagamento seria feito se não houvesse a relação laboral –, nem todos os valores recebidos pelo empregado têm o propósito de retribuir o trabalho prestado. Há parcelas de cunho meramente indenizatório e outras que não representam uma contraprestação pelos serviços desempenhados e que, por esse motivo, sequer poderiam sofrer incidência das contribuições previdenciárias. Há requisitos à configuração da hipótese de incidência tributária, sem os quais a parcela fornecida durante o vínculo laboral não se considera como parte integrante da verdadeira “remuneração” previdenciária.

4.5.3 Remuneração Pelo Trabalho x Remuneração Para o Trabalho

Uma das formas de verificar as parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições é através da compreensão dos conceitos de “remuneração pelo trabalho” e “remuneração para o trabalho”. Quanto ao primeiro, não há dúvidas de que ele se refere ao verdadeiro objetivo com a relação laboral, que consiste no pagamento pelos serviços prestados. Já o segundo está relacionado aos meios necessários para que essa prestação ocorra, ou seja, aos instrumentos que são concedidos pelo empregador para que o trabalhador possa concluir o seu trabalho.

A mera utilização das preposições “pelo” e “para”, contudo, não tem o condão de definir a natureza da verba para efeitos previdenciários, pois muitas vezes elas são empregadas de forma indevida. A distinção mencionada acima não decorre da denominação atribuída à verba, mas da necessidade de os conceitos que elas representam estarem bem definidos de modo a

facilitar a análise das rubricas que integram a base de cálculo das contribuições, que deve ser pautada pela natureza contraprestativa da obrigação. Para Sérgio Pinto Martins¹⁵¹:

Caracteriza-se a remuneração como uma obrigação de dar. Não se trata de obrigação de fazer, mas de dar, em retribuição pelos serviços prestados pelo empregado ao empregador, revelando a existência do sinalagma que é encontrado no contrato de trabalho. Essa remuneração tanto pode ser em dinheiro como em utilidades, de maneira que o empregado não necessite compra-las, fornecendo o empregador tais coisas.

Esse caráter contraprestativo do pagamento para definição da natureza da verba também é ressaltado pela doutrina trabalhista. José Martins Catharino, ao analisar o conceito de salário “em lato sentido”, concluiu que os valores para a realização do trabalho não beneficiam o trabalhador, pois visam a assegurar apenas os meios adequados para o cumprimento da obrigação laboral¹⁵²:

O empregado pode fazer jus a certos pagamentos que, embora subordinados ao fato do mesmo estar em atividade, não devem ser considerados salários porque lhes falta o requisito de contraprestação ou o de permanência. Com efeito, certas parcelas asseguradas, por contrato ou por lei, são destinadas a possibilitar a prestação do trabalho e não têm, por isso, caráter retributivo. É o que ocorre, por exemplo, com as diárias de viagem próprias, as verbas de representação, quebras de caixa, ajudas de custo, etc... Os pagamentos feitos sob tais títulos não beneficiam o empregado. Visam assegurar-lhe os meios adequados ao cumprimento da sua obrigação. Não são por ele embolsados pois são realizados para a prestação do trabalho, e não pela mesma.

Vólia Bomfim Cassar, ao tratar da natureza da utilidade fornecida pelo empregador, por exemplo, afirma que “*para ter natureza salarial, deve ser concedida como forma de compensar o trabalho pelos serviços prestados*”¹⁵³, concluindo que:

Assim, um benefício concedido como instrumento ou ferramenta de trabalho não se caracteriza em salário *in natura*, mas em mera utilidade, pois não foi fornecido como contraprestação (vantagem) e sim por necessidade. Uniforme, ferramentas de trabalho, carro, computadores, *laptop*, mostruário, combustível etc., quando fornecidos para o empregado usar para trabalhar não são considerados como trabalho¹⁵⁴.

¹⁵¹ MARTINS, 2013, p. 71.

¹⁵² CATHARINO, 1994, p. 109.

¹⁵³ CASSAR, 2014, p. 772.

¹⁵⁴ CASSAR, op cit, p. 773.

Nesse sentido, também é a Súmula 367 do TST que afasta a natureza salarial das utilidades quando fornecidas pelo empregador para, e não pela, realização do trabalho:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nºs 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde. (ex-OJ nº 24 da SBDI-1 - inserida em 29.03.1996)

O STJ já se manifestou no sentido de que prestações que não representam um ganho efetivo pelo trabalho, mas são destinadas para o trabalho, não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, foi o entendimento adotado no julgamento do Recurso Especial nº 1.666.066, em 06.06.2017, pela 2ª Turma, de que foi relator o Ministro Herman Benjamin, em que se examinou discussão envolvendo o fornecimento de auxílio-educação pela empresa aos seus empregados:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

A remuneração, para fins de contribuição previdenciária, portanto, está relacionada tão somente aos pagamentos efetuados “pelo trabalho” prestado, não devendo ser considerados na base de cálculo os valores que visam a fornecer condições necessárias para o desempenho da função. A tributação das parcelas “para o trabalho” está em contrariedade com o próprio objetivo pretendido pelo legislador ao instituir a contribuição, pois não representam ganhos do trabalhador. Assim, nos casos em que as verbas são pagas em caráter instrumental, os respectivos valores não deverão refletir no conceito de “remuneração” previdenciário.

A compreensão da expressão “para o trabalho” também pode estar relacionada ao aspecto ressarcitório da verba, pois os valores pagos com o objetivo de cobrir gastos do trabalhador no exercício de sua atividade são excluídos da base de incidência, como é o caso do ressarcimento do empregador pelos valores pagos de combustível, almoço e diárias¹⁵⁵.

Especificamente em relação às diárias, é curioso notar a própria evolução legislativa para efeitos de contribuição previdenciária, pois até muito recentemente elas não podiam exceder a 50% da remuneração mensal do trabalhador, sob pena de serem incorporadas à base de cálculo. A própria CLT previa o caráter não remuneratório da parcela desde que ela não excedesse 50% do salário do empregado. Mas, se verificada a natureza da verba paga a esse título, esse critério previsto pelo legislador não parecia fazer qualquer sentido. Ora, se a verba apresenta natureza ressarcitória, por qual motivo o legislador teria estabelecido esse limite de 50%?

Na tentativa de esclarecer essa incoerência do legislador, alguns autores passaram a defender uma dupla finalidade para esse pagamento¹⁵⁶. A primeira representaria o atendimento das despesas com a viagem e a sua manutenção, que seria a diária “própria”, enquanto que a segunda seria uma compensação paga ao empregado pela “*fadiga maior a que está sujeito por causa da sua transferência temporária*”, em que estaria contemplado todo o excesso não destinado a cobrir as despesas, chamadas de diária “imprópria”. Na prática, o entendimento adotado era o de que apenas as despesas efetivas com a viagem não deveriam ser consideradas de natureza remuneratória. Contudo, diante da dificuldade de se verificar o que de fato teria sido pago a esse título, foram estabelecidos critérios para definição da natureza da verba, entre eles, o da fixação do percentual de até 50% do salário do empregado.

A discussão envolvendo a natureza das parcelas pagas a título de diárias foi muito bem analisada por Orlando Gomes, que concluiu que a opção do legislador pela imposição de um limite de 50% até simplificaria a solução do problema, mas não o definiria. Segundo o autor, o legislador não teria levado em consideração o fato de que, ao estabelecer esse critério limitador, estaria atribuindo natureza remuneratória à verba que não foi paga em contraprestação ao trabalho¹⁵⁷:

44 – Mesmo assim, a distinção entre diária própria e imprópria não poderia ser feita com precisão. Variaria de caso em caso, dificultando-se o cálculo da

¹⁵⁵ Cf. IBRAHIM, 2012, p. 278.

¹⁵⁶ Cf. GOMES, 1996, p. 51.

¹⁵⁷ GOMES, op. cit, p. 51.

parte remuneratória, para os efeitos legais, como, por exemplo, a indenização da antiguidade.

Para contornar essa dificuldade, o legislador pátrio estabeleceu que as diárias serão computadas como salário desde que excedam 50% do salário percebido pelo empregado. O critério simplifica a solução do problema, mas não o resolve acertadamente. Em nenhuma hipótese, a chamada diária própria deveria ser considerada salário, desde que não passa de simples e puro reembolso de despesas. Ora, pode ter este caráter e ser salário, se excede a percentagem fixada em lei. Isto ocorrerá nos casos de baixa remuneração fixa do viajante. O legislador não levou em conta, portanto, o elemento distintivo, permitindo, que muita diária própria seja incluída no salário, e não o seja muita diária imprópria.

É necessário acentuar que quando a diária se incorpora ao salário, de acordo com o critério legal, participa da natureza deste, para todos os efeitos, na sua integralidade. Esse é outro defeito que pode ser apontado no sistema pátrio. Realmente, as despesas que o viajante necessariamente faz são computadas no salário, o qual, deixa, deste modo, de ser contraprestação de trabalho.

Essa incoerência do legislador perdurou até muito recentemente na legislação trabalhista e previdenciária. Foi apenas com a edição da Lei nº 13.467, em 13.07.2017, que os arts. 457 da CLT e 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212, de 1991, passaram a prever que as importâncias pagas a título de “diárias para viagem” – portanto, sem restringir a regra a 50% do valor do salário/remuneração mensal – não integram a remuneração do empregado nem constituem base de incidência de encargo trabalhista e previdenciário.

A referida alteração corrobora toda a conclusão no sentido de que os valores recebidos para, e não pela, prestação dos serviços não devem ser considerados de natureza remuneratória. Assim, se determinada verba paga ao trabalhador tiver natureza instrumental, ela não deverá ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária. Isso porque, nesses casos, além de a parcela não deter natureza remuneratória, que é indispensável para fins de incidência das contribuições, ela não repercutirá no benefício previdenciário do empregado, uma vez que não apresenta qualquer elemento substitutivo da sua remuneração.

4.5.4 Remuneração x Indenização

Além da discussão relativa ao próprio conceito de remuneração, também persistem dúvidas quanto à classificação de verbas pagas a título de indenização. Para fins de contribuições previdenciárias, é indiscutível que as parcelas de natureza indenizatória não estão incluídas no seu campo de incidência. Mas o que seria indenização e qual seria o alcance da sua tributação?

As indenizações podem ser definidas como obrigações cujo objeto é a reparação de um dano sofrido por alguém, que seria justamente o beneficiário da indenização. São classificadas de acordo com a natureza do dano que objetivam reparar, como o dano emergente, que resulta na diminuição do patrimônio do beneficiário, e o dano moral, que resulta em ofensa à reputação ou à honra do beneficiário. Além dessas indenizações, há também aquela que visa a resguardar lucros cessantes, que são devidas quando o dano, seja ele patrimonial ou moral, tiver privado o beneficiário de receber ganhos que eram legitimamente esperados.

Como as indenizações de danos emergentes se limitam a recompor um prejuízo concreto, que seria a parcela do patrimônio do beneficiário que foi destruída ou perdida com a ocorrência do dano, elas não representam acréscimo patrimonial do beneficiário. Por outro lado, as indenizações a título de danos morais e por lucro cessantes poderiam até resultar “acréscimos patrimoniais”, uma vez que (i) as primeiras são referentes a prejuízos imateriais, que não resultam em diminuição efetiva do patrimônio do beneficiário, e (ii) as últimas representam compensação pelos ganhos que o beneficiário teria recebido se o dano não tivesse ocorrido, os quais também incrementariam o seu patrimônio.

Esses conceitos de indenização, principalmente no que se refere ao aspecto patrimonial do ganho auferido pelo trabalhador, podem ser relevantes para a identificação do correto tratamento tributário a ela dispensado. Mas tudo isso para apuração do imposto de renda. Em relação às contribuições previdenciárias, o fato de a indenização representar ganho patrimonial ou não é indiferente para a inclusão da parcela na sua base de cálculo. Sendo indenização, independentemente do tipo, não haverá incidência previdenciária.

De fato, a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial em decorrência do recebimento de uma indenização pelo trabalhador pode interferir diretamente na incidência do imposto de renda, pois, nos termos do art. 43 do CTN, o fato gerador do referido imposto é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim compreendido o produto do capital, do trabalho ou de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos nos conceitos anteriores. Dessa forma, em tese, somente estarão sujeitas à tributação, pelo imposto de renda, as indenizações que configuram acréscimos patrimoniais¹⁵⁸.

Ao contrário do que se verifica em relação ao imposto de renda, para que haja incidência da contribuição previdenciária, é necessário que a verba esteja subsumida em uma das seguintes

¹⁵⁸ O STJ tem entendimento sumulado de que “não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais” (Súmula 498).

hipóteses: (i) remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, ou seja, parcela decorrente do trabalho prestado, ou (ii) ganho habitual sob a forma de utilidades percebido em razão dos serviços prestados ou do tempo à disposição do empregador, que claramente não compreendem os pagamentos de natureza indenizatória.

No âmbito previdenciário, as parcelas indenizatórias são excluídas da base de cálculo da contribuição simplesmente por não serem pagas como fruto do trabalho. Na indenização trabalhista, por exemplo, o pagamento efetuado pelo empregador a esse título decorre de um prejuízo causado ao trabalhador, que teve seus direitos lesados de alguma forma no curso do contrato laboral. Não há remuneração nem ganho com esse pagamento, mas a reparação de um dano sofrido, o que afasta qualquer tributação previdenciária.

É fundamental que essa diferenciação entre os tipos de indenização para fins de incidência do imposto de renda não seja confundida nem interfira na composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias de modo a incluir, na sua hipótese de incidência, aqueles valores que, mesmo pagos a título de indenização, representam ganho financeiro do trabalhador, pois a incidência do imposto de renda contempla uma base impositiva muito mais ampla do que aquela prevista na legislação previdenciária. Contudo, considerando que todo o pagamento de natureza indenizatória é excluído da base de cálculo da contribuição, aquelas verbas consideradas indenizatórias na apuração do imposto de renda deverão necessariamente ser consideradas dessa natureza para fins previdenciários.

Retornando ao conceito de “indenização”, Fábio Zambitte Ibrahim destaca que “*há inúmeras denominações engenhosas para diversas rubricas, tentando-se transformar a natureza de valores remuneratórios em indenizatórios ou ressarcitórios, o que é evidentemente impossível*”¹⁵⁹.

Naturalmente, independentemente da denominação atribuída à verba, os valores que visem a remunerar trabalhadores de forma habitual, sem a devida incidência da contribuição, devem ser rechaçados, tendo em vista o aviltamento de receitas previdenciárias e benefícios do sistema, mediante redução do salário de contribuição com a consequente minoração do benefício do trabalhador. Como o que importa é a natureza da prestação e não a sua denominação, não basta que seja atribuído o nome “indenização” à parcela, deve ser verificado se a natureza indenizatória está presente na essência do pagamento.

Essa conclusão não afasta o entendimento de que, para haver incidência da contribuição previdenciária, o pagamento deve estar subsumido em uma das duas hipóteses de incidência

¹⁵⁹ IBRAHIM, op. cit., p. 278.

previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, quais sejam, remuneração ou ganhos habituais sob a forma de utilidades, e não estar contemplado nas parcelas expressamente excluídas pela legislação. Não sendo esses casos, não há que se falar em incidência da contribuição.

O aprimoramento do conceito de “remuneração” na legislação previdenciária e uma definição mais precisa do conceito de “indenização”, sem dúvidas, garantiriam uma maior segurança jurídica aos empregadores e segurados, pois, ainda que haja critérios razoáveis para que se estabeleça a definição desses conceitos, em linha com o acima exposto, é fato que a “abertura terminológica” abre margem para um limite arbitrário de definição pelo intérprete. Isso não só pelo contribuinte na tentativa de escapar da incidência das contribuições, mas também pela própria Administração Pública e pelo Poder Judiciário, de modo que se verifique uma coerência na interpretação da própria legislação.

A título exemplificativo desse limite arbitrário para definição dos conceitos, pode-se citar ainda o entendimento adotado pelo Tesouro Nacional na Nota nº 1097, de 26.06.2007¹⁶⁰. Nesse caso, o órgão analisou divergências existentes no cálculo da despesa total de pessoal para fins de apuração dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, que define, em seu art. 18, o conceito de despesa como sendo a soma de todas as espécies remuneratórias gastas com ativos, inativos e pensionistas¹⁶¹.

Embora a discussão não envolva especificamente contribuições previdenciárias nem esteja relacionada aos aspectos da Lei nº 8.212, de 1991, vale transcrever o seguinte trecho que trata especificamente do caráter indenizatório de determinadas parcelas:

O conceito, em termos brutos, tem caráter exemplificativo, como denota a utilização das expressões abertas ‘com quaisquer espécies remuneratórias’, ‘tais como’ e ‘vantagens pessoais de qualquer natureza’, com o claro objetivo de evitar burlas decorrentes da criação de novas terminologias. O princípio, de resto, é o da prevalência da essência sobre a forma.

[...]

8. Note-se, ainda, que o caráter indenizatório está relacionado ao recebimento eventual ou transitório de compensação que o Poder Público se obriga a oferecer em contraprestação por despesas extraordinárias não-abrangidas pela remuneração mensal e realizadas no interesse do serviço, razão pela qual as indenizações ‘não se incorporam ao vencimento ou provento para qualquer

¹⁶⁰ A Nota nº 1097/2007 pode ser obtida através do site do Tesouro Nacional - <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/fale-conosco>.

¹⁶¹ “Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência”.

efeito' (Lei nº 8.112/90, art. 49, § 1º), nem integram o conceito de DTP, para fins dos limites da LRF. [...]

Do trecho transcrito acima, tem-se que: (i) o caráter indenizatório é relacionado ao recebimento eventual ou transitório (ii) de compensação que o Poder Público se obriga a oferecer (iii) em contraprestação por despesas extraordinárias não abrangidas pela remuneração mensal e (iv) realizadas no interesse do serviço.

Mas o pagamento feito por despesas extraordinárias realizadas no interesse do serviço não teria natureza ressarcitória, isto é, um verdadeiro reembolso de despesas realizadas no exercício da atividade? Além disso, ainda que seja difícil imaginar indenizações – verdadeiras – sendo pagas habitualmente, o fato gerador da responsabilidade de indenizar ou reparar um dano não está relacionado à periodicidade do pagamento.

Conforme se verifica, a Nota do Tesouro Nacional adota um parâmetro para definição do caráter indenizatório da verba próprio, misturando conceitos importantes que também são mencionados na legislação previdenciária. Tal documento só reforça a necessidade de os conceitos serem aprimorados e melhor definidos.

4.5.5 Salário de contribuição

O salário de contribuição é a base de cálculo da contribuição previdenciária dos segurados¹⁶², é o montante sobre o qual incide a alíquota da contribuição e que será o parâmetro remuneratório para o pagamento dos benefícios.

Embora o termo “salário” esteja contido na expressão utilizada pela legislação previdenciária, “*não há uma relação direta com a figura específica justrabalhista de contraprestação paga ao empregado diretamente pelo empregador em função da relação empregatícia*”¹⁶³.

De fato, no salário de contribuição do segurado estão compreendidas outras parcelas que não apenas aquelas inseridas no conceito de “salário” do Direito do Trabalho. Além disso, a utilização da palavra, para fins previdenciários, pode levar à falsa impressão de que ela também está se referindo apenas aos segurados empregados.

¹⁶² Como bem apontado por Fábio Zambitte Ibrahim, “apesar de o salário de contribuição ser base de cálculo para os segurados, excepcionalmente, o mesmo também é base da contribuição do empregador doméstico e da cota patronal do microempreendedor individual – MEI, criado pela LC nº 128/08. O salário de contribuição não é aplicado ao segurado especial, que tem regra própria de custeio, sobre a produção rural, salvo quando contribui facultativamente como contribuinte individual” (2012, p. 327).

¹⁶³ DELGADO, 2012, p. 712.

A palavra “salário”, no âmbito trabalhista, expressa “*a contraprestação ou vantagem em pecúnia ou em utilidade devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude do contrato de trabalho*”¹⁶⁴, ou seja, pressupõe a existência de vínculo laboral entre empregado e empregador. Já no previdenciário, o salário de contribuição é a expressão que denota o total da remuneração auferida pelo segurado, seja ele empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual, sendo considerada para fins de aferição do seu benefício. Apesar de estar relacionada ao trabalho remunerado, o salário de contribuição não depende da formalização de um contrato de trabalho. No caso dos contribuintes individuais, por exemplo, esse conceito está associado ao total auferido em razão da sua atividade remunerada, seja ela qual for.

A delimitação do salário de contribuição é outro assunto não solucionado no âmbito previdenciário, pois assim como a definição da base de cálculo do empregador, no caso dos segurados, também há o problema quanto à nomenclatura adotada pelo legislador na sua definição, uma vez que, em regra, a referida contribuição incide sobre a “remuneração” do segurado.

Na base de cálculo dos segurados são excluídas as parcelas de natureza indenizatória ou ressarcitória, que não representam um pagamento em contraprestação ao trabalho prestado nem ganho habitual sob a forma de utilidades do trabalhador. Como já mencionado, tratam-se de verbas pagas por algum dano causado ao trabalhador ou de eventual reembolso de despesas realizadas no exercício da atividade e, por esse motivo, não devem ser consideradas para fins de incidência da contribuição previdenciária. No salário de contribuição também não devem ser consideradas as parcelas pagas pelos empregadores aos empregados sem a finalidade de retribuir o respectivo trabalho. Repita-se: a “retributividade pelo trabalho” é o critério definidor da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

O salário de contribuição dos segurados está diretamente relacionado à base de cálculo da contribuição patronal prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. A diferença existente entre elas decorre principalmente do alcance da tributação. No caso dos segurados, há um limite para a incidência previdenciária, pois o salário de contribuição está sujeito a um teto máximo e, no caso da contribuição patronal, a incidência ocorre sobre o total da remuneração do trabalhador, ainda que superado esse limite. Em relação aos outros aspectos, como as parcelas integrantes ou não, as considerações feitas em relação à contribuição do empregador se aplicam da mesma forma para a contribuição do segurado.

¹⁶⁴ CASSAR, 2014, p. 760.

Nos termos do art. 28, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, o limite mínimo do salário de contribuição corresponde ao piso salarial ou normativo da categoria, ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado, e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. Em relação ao limite máximo, o § 5º do referido dispositivo prevê que ele é de cento e setenta mil cruzeiros, atualizados com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social¹⁶⁵.

A base de cálculo da contribuição dos segurados, portanto, deverá sempre observar o limite máximo fixado para o pagamento de benefícios previdenciários, ainda que a remuneração decorrente do vínculo laboral supere esse pagamento. A incidência recairá apenas sobre a parcela que respeitar esse teto. Aqui cabe uma observação importante, pois em tese toda a remuneração estaria sujeita à incidência das contribuições. Contudo, diante da imposição de um valor máximo para o benefício previdenciário, não seria razoável exigir do segurado uma contribuição sobre parcela que não seria substituída por um benefício futuro. Daí por que, pelo menos no que se refere à parcela dos segurados, deve ser respeitado o limite máximo que possa refletir em futuro benefício. Nesse caso, não há sequer aplicação do princípio da solidariedade de grupo, uma vez que as contribuições arrecadas pelos segurados visam a custear o seu próprio benefício no futuro.

Passando a analisar os conceitos específicos apresentados para os segurados empregados e contribuintes individuais na Lei nº 8.212, de 1991, eis o que dispõe o art. 28:

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

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

[...]

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

Conforme se verifica, da mesma forma que na contribuição do empregador, o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, também se utiliza da “retributividade pelo trabalho” como critério da

¹⁶⁵ Atualmente, o limite máximo do salário de contribuição está fixado em R\$ 5.645,80, conforme Portaria nº 15, de 16.01.2018, do Ministro da Fazenda.

hipótese de incidência da contribuição previdenciária do segurado. Assim, as parcelas pagas pelos empregadores aos segurados sem a finalidade de retribuir o respectivo trabalho não integram o salário de contribuição, tenham elas natureza indenizatória, ressarcitória ou mesmo assistenciais.

A Lei nº 8.212, de 1991, não apresenta uma relação do que deve ser considerado na base de cálculo da contribuição. Em regra, basta o pagamento ser remuneratório – isto é, ser pago em contraprestação ao trabalho – ou ser um ganho habitual sob a forma de utilidades pelo trabalho prestado para estar sujeito à tributação previdenciária. Contudo, para evitar eventuais dúvidas na tributação, optou-se por mencionar determinadas parcelas que estariam compreendidas no salário de contribuição, como é o caso do 13º salário e do salário maternidade, que é o benefício previdenciário destinado às seguradas gestantes.

Especificamente em relação ao 13º salário, é importante registrar que STF já analisou a validade da incidência da contribuição previdenciária, tendo definido de forma favorável à tributação. Atualmente, o tema é inclusive objeto da Súmula nº 688, segundo a qual “*é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário*”.

No passado, a incidência dessa contribuição foi objeto de muita discussão, sendo o ponto central voltado para a seguinte questão “*se há contribuição sobre o 13º salário, como excluí-lo da base de cálculo do benefício?*”¹⁶⁶. O que se pretendia com esse questionamento era justamente entender qual seria o motivo da incidência da contribuição sobre o 13º salário, se o valor arrecadado não seria computado para fins de recebimento do benefício, o que faz todo o sentido, em razão do sinalagma existente no custeio previdenciário. Na tentativa de afastar esse argumento, Fábio Zambitte Ibrahim aponta que “*a aparente lógica deste raciocínio é deposta pela singela lembrança da gratificação natalina, paga pelo sistema previdenciário. Ou seja, a incidência justifica-se como custeio do abono anual, que é a gratificação natalina dos beneficiários da previdência social*”.

De fato, se verificada a relação entre o pagamento da contribuição e o benefício previdenciário, uma parcela paga anualmente pelo empregador em decorrência do trabalho prestado pelo trabalhador não poderia escapar da incidência previdenciária, pois estaria enquadrada na hipótese de incidência tanto constitucional quanto infraconstitucional.

No que se refere ao salário maternidade, a matéria já foi objeto de análise pelo STJ, que decidiu, em recurso repetitivo, a favor da incidência da contribuição. Segundo o entendimento adotado pelo referido Tribunal, “*o salário maternidade tem natureza salarial e a transferência*

¹⁶⁶ Cf. IBRAHIM, op. cit, p. 337.

*do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar a sua natureza*¹⁶⁷. Ainda nos termos da decisão, é importante destacar o seguinte trecho:

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.

Em primeiro lugar, é preciso registrar que os benefícios previdenciários não estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, conforme previsto na própria Lei nº 8.212, de 1991. Se a contribuição é destinada ao custeio de um benefício futuro do trabalhador, realmente não haveria qualquer justificativa para a tributação quando o segurado já está em gozo do benefício, pois a arrecadação com o recolhimento da contribuição não altera o benefício já concedido¹⁶⁸. Além disso, o valor auferido em razão do benefício previdenciário não atende aos requisitos para a incidência da contribuição, pois não se trata de remuneração. Não há sequer trabalho prestado pelo segurado nesse caso. Contudo, a Lei nº 8.212, de 1991, excepciona dessa regra o salário maternidade, estabelecendo que, nesse caso, o valor é considerado salário de contribuição.

É evidente que essa previsão contida na Lei nº 8.212, de 1991, não apresenta qualquer correlação com os aspectos relativos ao fato gerador da contribuição previdenciária, pois não há pagamento de “remuneração” durante o período em que a segurada está de licença maternidade. Pelo contrário, esse período é concedido justamente para que a empregada não tenha que trabalhar. Note-se, ainda, que a decisão do STJ, ao validar essa incidência, mencionou expressamente que o pagamento da verba não decorre da contraprestação dos serviços, mas que tal fato não levaria à conclusão de que a verba tem caráter indenizatório ou ressarcitório. Ou seja, foi adotada uma premissa verdadeira, ao afastar o aspecto contraprestativo desse pagamento, para se chegar a uma falsa conclusão, que envolveria a não incidência das contribuições apenas sobre valores indenizatórios ou ressarcitórios, o que certamente não está

¹⁶⁷ Recurso Especial nº 1.230.957, de 26.02.2014, da 1ª Seção do STJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques.

¹⁶⁸ O STF, no julgamento do RE nº 661.256, de 27.10.2016, analisou a questão envolvendo a “desaposentação”, que seria, nos termos da ementa do acórdão, “o direito de segurados à renúncia à aposentadoria, para, aproveitando-se das contribuições vertidas após a concessão desse benefício pelo RGPS, obter junto ao INSS regime de benefício posterior, mais vantajoso”, tendo afastado essa possibilidade e firmado a tese de que “no âmbito do Regime Geral de Previdência Social - RGPS, somente lei pode criar benefícios e vantagens previdenciárias, não havendo, por ora, previsão legal do direito à 'desaposentação', sendo constitucional a regra do art. 18, § 2º, da Lei nº 8.213/91”.

previsto na Lei nº 8.212, de 1991. Como exhaustivamente demonstrado, a contribuição previdenciária incide apenas sobre verbas de natureza “remuneratória”. Não há como flexibilizar essa conclusão.

Mesmo diante de previsão expressa na Lei nº 8.212, de 1991, quanto à inclusão no conceito de salário de contribuição, e do posicionamento firmado pelo STJ a favor da tributação previdenciária, não se vê como enquadrar o salário maternidade na base de cálculo da contribuição, pelo simples fato de não estar enquadrado em nenhuma hipótese de incidência, seja constitucional seja infraconstitucional¹⁶⁹.

Em relação às parcelas que não integram o salário de contribuição, a Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu um rol exemplificativo no § 9º do seu art. 28. Exemplificativo, pois é impossível estabelecer todas as parcelas que não devem ser consideradas para efeitos das contribuições, já que inúmeras verbas podem estar compreendidas nessa hipótese. Novamente, vale ressaltar que, para que seja caracterizado o fato gerador das contribuições, é indispensável que o pagamento se enquadre ou no conceito de remuneração ou seja um ganho habitual sob a forma de utilidades. Não sendo nenhum desses, não haverá incidência da contribuição, ainda que não haja previsão expressa na legislação para exclusão da rubrica da base de cálculo das contribuições.

Essa conclusão, no sentido de que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, apenas relaciona exemplificativamente determinadas parcelas que não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, é importante para evitar um possível argumento pela aplicação do disposto no art. 111, inciso I, do CTN, segundo o qual a legislação tributária – que inclui a previdenciária no âmbito do custeio – que disponha sobre exclusão do crédito tributário deve ser aplicada literalmente.

Nos termos do art. 175 do CTN, as hipóteses de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia. No entanto, não há regra de isenção ou anistia no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991. Trata-se, apenas, de dispositivo que exemplifica determinadas prestações que não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, em geral, por não serem pagas como retribuição ao trabalho – fato gerador das referidas contribuições. A previsão expressa na legislação afasta eventuais dúvidas que poderiam surgir quanto à incidência, ou não, da contribuição. Mas, não havendo essa previsão, ainda assim será necessário analisar a natureza da prestação recebida pelo trabalhador para fins de tributação.

¹⁶⁹ Em 24.04.2008, o STF reconheceu a repercussão geral matéria no RE nº 576.967. Eis o que dispõe o tema 72 da repercussão geral no STF: “Inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração”.

Entre as prestações elencadas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, há parcelas de natureza nitidamente indenizatória e ressarcitórias que sequer precisariam estar previstas na legislação. Há ainda parcelas de cunho meramente assistenciais que claramente foram elencadas pelo legislador como forma de afastar esses eventuais questionamentos acerca da tributação. Um exemplo seria a parcela paga pelo empregador a título de assistência prestada por serviços médico ou odontológicos. A natureza dessas parcelas é assistencial, sem qualquer cunho contraprestativo e, por não corresponderem a rendimento do trabalho, já não integrariam o salário de contribuição.

Além dessas parcelas que já não estariam contempladas na hipótese de incidência da contribuição pelo simples fato de não serem pagas em retributividade pelo trabalho prestado, é importante destacar que o legislador também excluiu do conceito de salário de contribuição parcelas que, a princípio, teriam natureza remuneratória. Exemplos importantes são os ganhos eventuais, que já foram analisados, e o pagamento de prêmios, que foi incluído recentemente na Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 13.467, de 2017.

A Lei nº 13.467, de 2017, foi responsável por uma reforma trabalhista e por trazer inovações nas relações de emprego. Especificamente em relação ao pagamento de prêmio, também inovou ao prever, de forma expressa, que os pagamentos feitos a esse título, ainda que habituais, não integram a remuneração para efeitos de contribuição previdenciária e encargos trabalhistas.

Paralelamente à previsão da não incidência das contribuições, a Lei nº 13.467, de 2017, também estabeleceu, no § 4º do art. 457 da CLT, que “*consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades*”.

Novamente, a legislação se utiliza de conceitos vagos para delimitar o alcance da tributação previdenciária. Primeiro, porque faz referência à habitualidade e, segundo, porque restringe o conceito para hipótese específica de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício das atividades do trabalhador. Mas o que seria um desempenho superior ao ordinariamente esperado?

Note que a aplicação prática desse conceito de prêmio traz dificuldades para os contribuintes e possibilita uma interpretação restritiva pelas autoridades fiscais, que obviamente questionarão eventual não incidência de contribuição sobre esses pagamentos.

Por uma interpretação mais lógica do referido dispositivo, parece que no campo do ordinariamente esperado estariam contemplados os desempenhos em todas as atividades rotineiras do trabalhador, que já são esperadas em razão da contratação para a prestação de serviços. Para que o desempenho seja superior, o trabalho deveria exceder as expectativas para essa contratação. No entanto, a avaliação quanto à performance do empregado pressupõe um grau alto de subjetividade, que deve ser levado em consideração como forma de viabilizar a própria aplicação da regra prevista pelo legislador.

Em suma, em relação ao salário de contribuição, é importante compreender que a incidência da contribuição previdenciária também depende da natureza das verbas pagas pelo empregador, pois somente as parcelas pagas “pelo trabalho” estarão, em princípio, contempladas na hipótese de incidência. Sendo uma remuneração, o próximo passo será analisar se a rubrica em questão foi expressamente excluída da base de cálculo da contribuição pelo § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

4.6 A verdadeira base de cálculo da contribuição previdenciária e o conceito de folha de salários e demais rendimentos

O objetivo, no presente tópico, é consolidar as informações que foram analisadas anteriormente para verificar o objetivo da contribuição previdenciária e qual seria a sua verdadeira base de cálculo.

Considerada a premissa inicial de que a "retributividade pelo trabalho" é o critério definidor da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, já podemos excluir da base de cálculo os pagamentos que não atendem a esse requisito, como verbas indenizatórias e ressarcitórias. A dificuldade, como visto, estava em estabelecer o que seria efetivamente pago em contraprestação ao trabalho prestado e na compreensão das palavras utilizadas pelo legislador.

Em primeiro lugar, é importante lembrar que a Constituição Federal de 1988 apenas fixou os limites para o alcance da tributação previdenciária, tendo previsto, em relação à contribuição do empregador, a incidência sobre “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” (art. 195, inciso I) e previsto, no § 11 do seu art. 201, que os ganhos habituais do empregado serão incorporados ao salário para efeitos de contribuição e conseqüente repercussão em benefícios.

Nenhum desses dispositivos pretende alargar a hipótese de incidência previdenciária de modo que a contribuição seja exigida sobre todo e qualquer valor pago no curso do contrato de trabalho, pois nem todos os rendimentos obtidos pelo trabalhador na relação laboral visam a remunerar serviços prestados. A própria alteração promovida pela EC nº 20, de 1998, e as decisões do STF nos REs nºs 166.722-9, de 12.05.1994, e 177.296-4, de 15.09.1994, demonstram que a intenção do constituinte, ao incluir a expressão “demais rendimentos do trabalho” ao lado da “folha de salários”, foi a de apenas contemplar, na relação de custeio previdenciário, os demais trabalhadores que também são segurados obrigatórios da previdência social e auferem remuneração pelos serviços prestados, ao contrário dos empregados, que recebem salários.

No que se refere aos “ganhos habituais” do empregado, a única conclusão possível para essa previsão é a de que a Constituição Federal quis deixar claro que também estão incluídos na base de cálculo previdenciária os ganhos contínuos do trabalhador em contraprestação aos serviços que não estão contemplados no conceito trabalhista de salário – sim, trabalhista, pois a Constituição Federal não teria estabelecido conceitos diferentes para a mesma palavra –, como é o caso das utilidades fornecidas pelo empregador de forma reiterada, que poderiam ficar fora do alcance da tributação por não serem pagas em dinheiro e não corresponderem ao salário efetivo do empregado. Ou seja, o objetivo foi definir a incidência sobre a “remuneração”, que, no Direito do Trabalho, pode ser conceituada de forma simplista como salário mais gorjetas.

Assim, pelo menos com base do texto constitucional, a verdadeira base de cálculo da contribuição previdenciária é justamente a remuneração do segurado, seja ele empregado ou contribuinte individual. E remuneração no sentido trabalhista, que depende da retributividade pelo trabalho para que esta seja configurada, sendo excluídos desse conceito os ganhos recebidos para a prestação dos serviços contratados. É fundamental atentar para a diferença existente entre “remuneração pelo” e “remuneração para”, pois somente a primeira representará base de incidência das contribuições.

Passando para a legislação infraconstitucional, essa conclusão também não discrepa. De fato, como já demonstrado, ao prever a incidência das contribuições, a Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre o custeio da seguridade social, fixou como fato gerador da contribuição a remuneração do segurado, seja ela paga, devida ou creditada. Em linha com o texto constitucional, previu para o empregado que os ganhos habituais sob a forma de utilidades também estariam contemplados nesse conceito. Assim como a Constituição Federal, a intenção

do legislador ordinário foi a de prever a incidência das contribuições sobre parcelas remuneratórias.

Além de manter a coerência com os dispositivos constitucionais, a Lei nº 8.212, de 1991, relaciona exemplificativamente determinadas parcelas que não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, em geral, por não retribuírem o trabalho. Nesse caso, o objetivo foi o de listar, de forma não taxativa – pois isso seria impossível – parcelas que não estariam contempladas na base de cálculo tributável. Entre essas parcelas, merece destaque a exclusão daquela paga a título de “ganho eventual”, pois esse pagamento revela justamente a importância da correlação existente entre o custeio e o benefício futuro. Se um pagamento, ainda que remuneratório, é feito de forma eventual, isto é, esporadicamente, é porque o trabalhador não depende nem conta com esse valor para os seus gastos diários. Eventual é algo que não ocorre com frequência e, por certo, sequer alteraria o valor do benefício futuro do segurado.

A lógica da verdadeira base de cálculo das contribuições previdenciárias está na compreensão de que a contribuição servirá no futuro de fonte de custeio do benefício previdenciário, que visa justamente a substituir a remuneração que o trabalhador, na fase ativa e produtiva da sua vida, auferiu em contraprestação aos serviços. O objetivo desse benefício é assegurar melhores condições de vida do trabalhador no futuro, para que ele possa continuar a ter os seus gastos e arcar com suas despesas necessárias como se ainda estivesse trabalhando. Com o benefício previdenciário, não se pretende aumentar a renda do trabalhador, mas garantir que pelo menos uma parte do que ele auferiu de rendimentos pelo trabalho na sua vida será retribuída na forma de benefício.

Enfim, para a delimitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sejam elas do empregador sejam do segurado, é preciso em primeiro lugar compreender que apenas as parcelas remuneratórias, que visam retribuir os serviços prestados, estão contempladas na sua hipótese de incidência. Se o critério da “retributividade pelo trabalho” estiver presente, passa-se então a analisar se a parcela paga pelo empregador está listada no rol exemplificativo previsto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Não estando prevista nesse dispositivo e sendo remuneração, haverá incidência da contribuição. Por outro lado, se não for remuneração pelo trabalho e/ou se a parcela estiver contemplada nos exemplos apresentados pelo referido dispositivo, não há que se falar em tributação.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo apresentar alguns critérios mais consistentes para a delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária, ao mesmo tempo com a pretensão de tentar definir conceitos importantes para garantir uma maior segurança jurídica aos contribuintes.

As premissas aqui adotadas não implicam, de forma alguma, na solução de todas as controvérsias envolvendo o custeio da previdência social, mas auxiliam na interpretação dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a matéria com base no que parece ser a verdadeira finalidade da contribuição previdenciária.

As constantes repetições feitas ao longo do estudo, como a “retributividade do trabalho” como fator essencial para a tributação previdenciária, tiveram por objetivo fixar as premissas consideradas indispensáveis para fins de apuração das contribuições, pois muitas vezes, ainda que a questão pareça lógica, a utilização de conceitos abertos pelo legislador possibilita a adoção de interpretações mais abrangentes para a tributação e com fundamentos relevantes que, se não conhecidos os verdadeiros objetivos da norma, realmente fariam todo sentido na realidade brasileira.

Para que fosse apresentado o sistema previdenciário adotado pelo Brasil e estudadas as contribuições que são destinadas ao seu custeio, foi feita então uma abordagem inicial do sistema de proteção social à luz da Constituição Federal de 1988. Embora pareça ampliar o tema objeto de análise, essa abordagem mais teórica do sistema como um todo é relevante para compreender a importância da previdência social e para demonstrar a diferença existente entre esse sistema securitário das características específicas dos demais subsistemas da saúde e assistência, principalmente quando se pretende analisar a concepção de solidariedade e justiça no âmbito da tributação. A partir dessa análise mais teórica, foi possível apresentar os fundamentos que levam à exigência da contribuição previdenciária e qual o seu papel no direito brasileiro.

De fato, compreendido o sistema previdenciário previsto pela Constituição Federal de 1988 como um verdadeiro seguro social, as contribuições arrecadadas para essa finalidade específica visam a – ou pelo menos deveriam – apenas resguardar benefícios futuros de trabalhadores, evitando que o Estado tenha que garantir condições mínimas de vida quando eles se encontrarem em condições que impeçam o exercício de atividades remuneradas. O objetivo da contribuição parece sempre ter sido o de garantir o pagamento de um benefício futuro do

trabalhador quando ele estiver incapacitado para o trabalho, seja em razão de doença seja por idade, quando é concedida a esperada aposentadoria.

Em todos os momentos, pretendeu-se deixar clara a relação direta existente entre a relação laboral, o trabalho remunerado e a previdência social, pois apenas aqueles que efetivamente contribuíram para o sistema e que atendem aos requisitos necessários previstos na legislação farão jus ao benefício previdenciário, ao contrário do que ocorre nos demais sistemas securitários da saúde e assistência. Essa constatação é relevante, pois já afasta a aplicação do princípio da solidariedade geral no âmbito da tributação previdenciária, que vem sendo adotada de forma indevida. Se o objetivo do constituinte foi estabelecer um sistema de seguro social, no qual apenas aqueles que efetuam o recolhimento de contribuições poderão usufruir dos seus benefícios, por qual motivo o princípio da solidariedade geral seria aplicado para justificar uma maior participação nesse custeio? No âmbito da assistência social e da saúde, em que não são exigidas contribuições para o proveito de benefícios, é razoável que a solidariedade atue para promoção desses importantes direitos, principalmente em detrimento da população mais necessitada.

Contudo, no que se refere à previdência social não. Aqui é importante estabelecer a diferença existente entre os conceitos de solidariedade geral e solidariedade de grupo, pois apenas esse último justifica a imposição das contribuições previdenciárias dos empregadores. Isso porque, se considerada a relação direta entre custeio e benefício – o verdadeiro sinalagma existente no âmbito previdenciário –, essa afirmação quanto à não aplicação do princípio da solidariedade geral poderia ser afastada pela simples referência à contribuição que é recolhida pelo empregador. Se não há solidariedade, por qual motivo o empregador estaria obrigado a recolher contribuições que não serão utilizadas em seu proveito?

A resposta é que as contribuições arrecadadas pelos empregadores são destinadas a custear os benefícios do grupo de trabalhadores que lhe prestam serviços. Há, nesse caso, o que se denominou de solidariedade de grupo, no qual o custeio, mesmo não sendo revertido em favor do verdadeiro contribuinte, também não é destinado de forma irrestrita para a sociedade. Ou seja, embora não haja uma relação direta com o seu benefício – até mesmo porque, no pagamento realizado pelas pessoas jurídicas, por exemplo, essa relação sequer seria possível, já que essas realmente nunca receberiam qualquer benefício previdenciário –, a conclusão quanto à não aplicação do princípio geral da solidariedade também é aplicável, pois é possível identificar os verdadeiros beneficiários do recolhimento realizado pelo empregador. A própria

incidência da contribuição sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” revela essa relação direta do custeio e delimita o alcance do recolhimento das contribuições.

Também é importante atentar para a diferença existente entre as contribuições previdenciárias e as demais contribuições sociais, de modo a afastar a confusão que vem ocorrendo quanto à aplicação do princípio da solidariedade geral no âmbito previdenciário. Isso porque, nas contribuições sociais incidentes sobre receita e lucro, que visam a custear a seguridade social como um todo, é difícil demonstrar uma relação direta com determinado grupo de indivíduos na sociedade, principalmente no caso do financiamento da saúde, que é o sistema securitário mais abrangente em termos de cobertura, em que todos na sociedade, sejam necessitados ou não, podem ter acesso. Na visão da doutrina, essas contribuições seriam verdadeiros impostos afetados, tributos anômalos instituídos pelo próprio constituinte, nos quais a única diferença marcante seria a destinação dos recursos arrecadados. Neste particular, é importante recordar que a Constituição Federal de 1988 veda a instituição de impostos com destinação específica, que é uma característica inerente às contribuições brasileiras.

Afastada a aplicação do princípio da solidariedade geral no âmbito previdenciário, foram analisados os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que regem as contribuições previdenciárias, tendo sido fixada a principal premissa para fins de delimitação da sua base de cálculo: apenas os valores habituais recebidos em contraprestação ao serviço prestado pelo trabalhador serão considerados para fins de incidência da contribuição.

Fixada a referida premissa, passou-se a analisar de forma mais detalhada os termos e expressões utilizados pelo constituinte e legislador ordinário para disciplinar o custeio previdenciário. A tentativa foi apresentar determinados conceitos que, se interpretados em linha com os objetivos da previdência social e pautados nessa premissa, já seriam suficientes para delimitar o alcance da contribuição. Os conceitos reputados importantes para essa delimitação foram os de remuneração, indenização, habitualidade, eventualidade e salário de contribuição.

Como o conceito de remuneração é notoriamente trabalhista, o objetivo foi estabelecer uma conexão entre essa matéria e a legislação previdenciária, mostrando a sua interdisciplinaridade. Se a contribuição previdenciária visa a substituir uma remuneração auferida pelo trabalhador em contraprestação aos serviços prestados e essa remuneração é regida pelo direito do Trabalho, qual seria o motivo da adoção de conceitos divergentes? Não é razoável supor que o legislador, no âmbito previdenciário, utilizou o mesmo termo para designar um valor que não decorra da relação laboral.

No que se refere à indenização, além de demonstrar as possíveis repercussões do seu

pagamento, que podem ou não representar um “ganho” financeiro pelo trabalhador, pretendeu-se demonstrar a diferença existente entre a tributação previdenciária da tributação pelo imposto de renda, mostrando que, ainda que seja configurado esse “ganho”, não haverá qualquer incidência de contribuição. O fato de o valor recebido a título de indenização estar sujeito à incidência do imposto de renda não implica a incidência da contribuição previdenciária, pois a base de cálculo do referido imposto é sem dúvidas mais ampla. A lógica é a de que a indenização, seja ela qual for, não está sujeita à contribuição previdenciária, mas pode ou não estar sujeita ao imposto de renda.

Os termos “habitualidade” e “eventualidade” foram abordados a partir da sua concepção semântica, pois a própria definição das palavras na língua portuguesa demonstra os contornos para fixação dos conceitos. A intenção foi a de deixar claro que a contribuição previdenciária está relacionada à frequência dos pagamentos de natureza remuneratória realizados pelo empregador. Se eles ocorrem de forma rotineira, salvo previsão expressa na legislação, estarão sujeitos à tributação. Por outro lado, se o pagamento é feito sem repetição ou de forma esporádica, não há que se falar em incidência das contribuições. Note-se que o objetivo dessa espécie tributária é o de substituir a remuneração do trabalhador para que ele possa manter condições de vida quando não estiver capacitado ou atingir os requisitos para a aposentadoria. Não é de se esperar que os valores recebidos de forma esporádica pelo trabalhador, que naturalmente não são computados para suas despesas ordinárias, também estejam sujeitos à tributação.

Por fim, aponta-se o conceito de salário de contribuição, que é a base impositiva da contribuição do segurado. Nesse caso, a tentativa foi demonstrar que, ainda que a expressão seja exclusiva do Direito Previdenciário, esse fato não afasta a conclusão de que apenas valores verdadeiramente remuneratórios pagos pelo empregador em retribuição aos serviços prestados, poderão, se não expressamente excluídos pela legislação, estar sujeitos à contribuição previdenciária, pois, embora a legislação tenha criado um instituto exclusivo, ela própria apresentou uma definição pautada na “remuneração” do trabalhador.

Nesse contexto, é fundamental que se entenda que nem todas as parcelas recebidas pelo trabalhador durante o contrato de trabalho terão natureza contraprestacional, pois o simples fato de um pagamento ser realizado durante o contrato laboral não permite concluir pela sua natureza remuneratória, que é a base da tributação previdenciária.

Para fins de incidência da contribuição, é necessário verificar a presença do critério da “retributividade pelo trabalho”. Se esse critério estiver presente – e não havendo previsão na

legislação em sentido contrário –, haverá incidência da contribuição. Porém, se não for remuneração pelo trabalho e/ou se houver previsão na legislação afastando a tributação, não há que se falar em exigência da contribuição. Não há qualquer complexidade na matéria se analisados os verdadeiros conceitos e objetivos da previdência social.

A tentativa de alargamento da base de cálculo da contribuição previdenciária traduz uma arbitrariedade com objetivo apenas de aumentar a arrecadação e acaba por gerar uma complexidade injustificada que não só prejudica as relações de trabalho como também sobrecarregam o Judiciário com discussões intermináveis, afastando qualquer segurança jurídica sobre a matéria.

Não seria razoável imaginar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores que não serão computados no benefício futuro do trabalhador, pois isso só oneraria em excesso os empregadores – já que os segurados estão sujeitos a um limite máximo de contribuição – e prejudicaria o próprio mercado de trabalho. Aqui, não devem ser aplicados os princípios da capacidade contributiva e solidariedade como se as contribuições fossem impostos disfarçados. No caso das contribuições previdenciárias, a finalidade dessa espécie autônoma tributária é de extrema relevância para assegurar a própria manutenção do regime de seguro social criado no Brasil. Se o objetivo é aumentar a arrecadação tributária, essa medida deveria ser tomada em relação aos impostos e não às contribuições previdenciárias, que visam a – ou assim deveriam – servir de verdadeiro seguro futuro para o trabalhador.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.
- AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Texas Law Review**, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARCELLOS, Ana Paula de. O direito a prestação de saúde: complexidade, mínimo existencial e o valor das abordagens coletiva e abstrata. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 803-826.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de direito do trabalho**. 3. ed. São Paulo: LTr, 2007.
- BARROSO, Luís Roberto. Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 875-903
- CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do trabalho**. 9. ed. São Paulo: Método, 2014.
- CATHARINO, José Martins. **Tratado jurídico do salário**. São Paulo: LTr, 1994.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 11. ed. São Paulo: LTr, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A Seguridade Social seus Problemas Financeiros e as Soluções na Constituição de 1988. **Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais**, n. 35, p. 157-187, 1995.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2009.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.
- GOES, Hugo Medeiros. **Manual de direito previdenciário: teoria e questões**. 9. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2015.
- GOMES, Orlando. **O salário no direito brasileiro**. São Paulo: LTr, 1996.
- GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. A previdência social como direito fundamental. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 1054-1059.

- IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação**. Niterói: Impetus, 2011.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 17. ed. Niterói: Impetus, 2012.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de direito previdenciário**. São Paulo: LTr, 2001.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário**. São Paulo: LTr, 2010.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Comentários à Lei nº 8.212/91: custeio da seguridade social**. São Paulo: Atlas, 2013.
- MILL, John Stuart. Utilidade e justiça [por Mill, O utilitarismo]. In: MAFFETTONE, Sebastiano; VECA, Salvatore (Org.). **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 239-266.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Salário: conceito e proteção**. São Paulo: LTr, 2008.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. **Social security: a new consensus**. Genebra: OIT, 2001. Disponível em <<https://goo.gl/25aNGy>>. Acesso em: 4 ago. 2018.
- PAULSEN, Leandro, VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.
- PERSIANI, Mattia. **Direito da Previdência Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- RAPOSO, Joana Tavares da Silva. **Limites ao princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 174, p. 110-120, 2010.
- SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.
- SUSSEKIND, Arnaldo. **Curso de direito do trabalho**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- TAVARES, Marcelo Leonardo. **Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regras constitucionais dos regimes próprios de previdência social**. 15. ed. Niterói: Impetus, 2014.
- TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.
- TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade e justiça fiscal. In: CARVALHO, Maria Augusto Machado de (Org.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998. p. 299-306.
- TORRES, Ricardo Lobo. Contribuições Sociais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. As Emendas Constitucionais n. 41 e 42. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2013. p. 1111-1140.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 35-86.

VIANNA, Cláudia Salles Vilela. A contribuição previdenciária patronal, sua influência no custo de mão-de-obra e as alterações da Lei 10.243/01. In: DARTORA, Cleci Maria; FOLMANN, Melissa (Org.). **Direito Previdenciário: temas atuais**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 157-167.