

# COMPILAÇÃO DAS VERBAS DITAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

**RAFAEL CAPANEMA PETROCCHI**  
Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV. Advogado.

**LUCIANO GOMES FILIPPO**  
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Pantheon-Assas, Paris II, Doutorando  
em Direito Público pela mesma Universidade. Advogado.

## ÁREA DO DIREITO: Trabalho; Tributário

**RESUMO:** O presente estudo tem por objetivo analisar a incidência de contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da CF/1988 sobre diversas verbas de natureza trabalhista. A finalidade principal é indicar o *status* da discussão nos tribunais (se favorável à Fazenda ou ao contribuinte) – uma vez que se trata de discussão dinâmica e fluida –, sem entrar no mérito sobre a natureza de cada uma dessas verbas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contribuição previdenciária – Verbas trabalhistas – Natureza indenizatória/ remuneração – Jurisprudência.

**ABSTRACT:** This study aims to analyze the taxation by the Social Security Contribution set forth in art. 195, I, a, of the Brazilian Constitution, over several sorts of labor payments. The chief purpose of this study is to point out the current status of such controversy before the Brazilian Superior Courts (whether it is in favor of the Government or in favor of taxpayers) – once it is a dynamic and flowing discussion – without however address the arguments about the legal qualification of each sort payment.

**KEYWORDS:** Social security contribution – Labor payments – Legal qualification indemnization/ remuneration – Precedents.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. Das verbas ditas de natureza indenizatória: 2.1 Do auxílio-doença e do auxílio-doença acidentário; 2.2 Do adicional constitucional de 1/3 sobre as férias gozadas e respectivos reflexos; 2.3 Das férias gozadas; 2.4 Do descanso semanal remunerado; 2.5 Do aviso prévio indenizado e respectivos reflexos; 2.6 Do salário-maternidade e do salário-paternidade; 2.7 Da hora extra e seu adicional; 2.8 Dos adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e de transferência; 2.9 Vale transporte pago em pecúnia; 2.10 Juros moratórios decorrentes de condenação em ação trabalhista; 2.11 Ajuda de custo superior

assiduidade e produtividade – Prêmios; 2.14 Auxílio-alimentação *in natura*; 2.15 Auxílio-  
-educação – 3. Conclusão.

## 1. INTRODUÇÃO

A tese da não incidência de contribuição previdenciária (cota patronal e seus acessórios – SAT/RAT e contribuição a terceiros) sobre verbas tidas por indenizatórias não é nenhuma novidade em doutrina e tampouco nos tribunais. Como já amplamente divulgado, o assunto está sob análise do STF (RE 593.068-8/SC, Pleno, j. 07.05.2009, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 22.05.2009), que entendeu existir repercussão geral no assunto, tendo o Ministério Público Federal se manifestado em favor do contribuinte, opinando pelo provimento do recurso extraordinário apresentado, em relação a algumas verbas.

Ocorre que ao longo do tempo a discussão se tornou de certa forma insatável, pois, ao passo que o legislador vem alterando o art. 28, § 9.º, da Lei 8.212/1991, para a inclusão de novas rubricas antes consideradas como de natureza remuneratória, eliminando assim a litigiosidade sobre essas verbas, novas verbas são trazidas do Direito Trabalhista para o debate fiscal (investigação de sua natureza jurídica). Em outras palavras, observa-se de um lado a exclusão de algumas verbas, com a alteração da lei, e de outro a inclusão de novas verbas no debate.

A título de exemplo, cite-se o abono pecuniário de férias (venda de 10 dias das férias autorizada pelo art. 143 da CLT). Há muito que os Tribunais vêm reconhecendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre o abono pecuniário de férias,<sup>1</sup> até que, em 1998, por meio da Lei 9.711, tal rubrica foi expressamente excluída do salário de contribuição (base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e seus acessórios).

Com isso, a dificuldade passa a ser identificar, hoje em dia, quais verbas estão sujeitas à discussão e quais verbas a discussão perdeu relevância. Essa é a finalidade do presente artigo – tirar uma “fotografia” atual da discussão, demonstrando quais as verbas passíveis de discussão perante o Poder Judiciário e qual a posição atual do STF e do STJ. Não adentraremos na discussão acerca da natureza de cada verba mencionada, restringindo-nos a situar em que pé se encontra o debate.

1. TRF-1.<sup>a</sup> Reg., ApCiv 95.01.05476-4, 3.<sup>a</sup> T., j. 03.04.1995, rel. Juiz Osmar Tognolo; TRF-4.<sup>a</sup> Reg., ApCiv 96.04.12152-9, 1.<sup>a</sup> T., j. 11.06.1996, rel. Juiz Vladimir Passos de Freitas, DJ 17.07.1996).

## 2. DAS VERBAS DITAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

### 2.1 Do auxílio-doença e do auxílio-doença acidentário

Conforme definição extraída do próprio site da Previdência Social,<sup>2</sup> entende-se por auxílio-doença acidentário o benefício concedido ao segurado incapacitado para o trabalho em decorrência de acidente de trabalho ou de doença profissional. Considera-se acidente de trabalho aquele ocorrido no exercício de atividades profissionais a serviço da empresa (típico) ou ocorrido no trajeto casa-trabalho-casa (de trajeto), e por doença profissional aquela em que há um nexo de causalidade com as atividades laborais.

Por outro lado, entende-se por auxílio-doença o benefício concedido ao segurado incapacitado por conta de acidente ou de doença não decorrentes da atividade laborativa. Em outras palavras, enquanto o auxílio-doença é concedido para os casos de doença ou acidente não decorrentes do exercício da profissão, o auxílio-doença acidentário é concedido nos casos em que a enfermidade decorra do exercício da profissão, sendo ambos benefícios devidos ao trabalhador pela Previdência Social, conforme determina o art. 201, I, da CF/1988.<sup>3</sup> Adotaremos no presente artigo a expressão auxílio-doença para nos referirmos a ambos os auxílios.

Ao regulamentar o auxílio-doença, a Lei 8.213/1991 determinou que o empregador, nos primeiros 15 dias consecutivos ao afastamento do trabalhador, pague a este o seu salário.<sup>4</sup> Embora no referido dispositivo conste a expressão “salário”, questiona-se se seria possível conceber que o valor pago pelo empregador nos primeiros 15 dias de afastamento do trabalhador tenha efetiva natureza salarial, uma vez que, neste período, não há contraprestação de serviço pelo trabalhador ou disposição de seu tempo para o empregador, ou se tal pagamento teria também natureza de auxílio-doença.

2. Disponível em: [www.previdenciasocial.gov.br].

3. “Art. 201. 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, e atenderá, nos termos da lei, a: I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada.”

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

Esclareça-se que, embora se trate de benefícios distintos, em ambos os casos, seja no auxílio-doença ou no auxílio-doença acidentário, a forma de pagamento do benefício é similar, sendo que os primeiros 15 dias são pagos pelo empregador, passando a Previdência Social a pagar a verba a partir do 16.º dia de afastamento do trabalho.

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que a contribuição previdenciária não pode incidir sobre o auxílio-doença (leia-se auxílio-doença e auxílio-doença acidentário) em virtude da ausência de contraprestação do empregado,<sup>5</sup> o que afasta o caráter remuneratório da verba.

## 2.2 Do adicional constitucional de 1/3 sobre as férias gozadas e respectivos reflexos

O adicional de 1/3 sobre as férias dos trabalhadores está previsto no art. 7.º, XVII, da CF/1988.<sup>6</sup> Sobre a finalidade do adicional de férias e a sua natureza, importantes são as lições extraídas do voto do Min. Eros Grau proferido no AgRg no RE 389.903.<sup>7</sup>

“Quanto à questão relativa à percepção do abono de férias e à incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal afirmou que a garantia de recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CF, art. 7.º, XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador ‘reforço financeiro neste período (férias)’ [RE 345.458, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 11.03.2005], o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória.”

Como se vê, o STF já decidiu que o abono de férias (adicional de 1/3), previsto no art. 7.º, XVII, da CF/1988, possui natureza indenizatória, por se constituir como um reforço financeiro ao trabalhador que se encontra em fe-

rias. E, conforme o entendimento daquele Tribunal, não é possível a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional constitucional de férias por este não se incorporar ao salário do empregado.<sup>8</sup> Frise-se que o STJ, diante das decisões exaradas pelo STF, alterou seu entendimento para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias gozadas.<sup>9</sup>

Além disso, alega-se que a verba relativa ao adicional de férias não se presta a remunerar um serviço prestado ou o tempo em que o trabalhador ficou à disposição do empregador, pois o seu pagamento é efetuado sem habitualidade, já que realizado somente por ocasião do gozo das férias pelo empregado, o que afastaria a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da CF/1988.

Vale ressaltar que o adicional constitucional de férias, quando relacionado a férias indenizadas, está expressamente excluído do salário de contribuição (art. 28, § 9.º, d, da Lei 8.212/1991).

## 2.3 Das férias gozadas

No que diz respeito à verba paga a título de férias gozadas, também se questiona a incidência da contribuição previdenciária. Isso porque no período de férias o empregado não está à disposição do empregador, tampouco realiza qualquer serviço, de modo que não se está diante de remuneração por serviço prestado ou por tempo à disposição. Vale ressaltar que a questão da incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de férias gozadas já foi analisada pela 1.ª Seção do STJ, nos autos do REsp 1.322.945/DF (j. 27.02.2013, rel. Min. Napoleão Maia Filho, DJe 08.03.2013), decidido em favor dos contribuintes.<sup>10</sup>

8. STF, AgRg no AgIn 603.537-7/DF, 2.ª T., j. 27.02.2007, rel. Min. Eros Grau, DJ 30.03.2007; AgRg no AgIn 712.880-6/MG, 1.ª T., j. 26.05.2009, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 19.06.2009; e AgRg no AgIn 710.361-4/MG, 1.ª T., j. 07.04.2009, rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 08.05.2009.

9. STJ, Pet 7296/PE, 1.ª Seção, j. 28.10.2009, rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10.11.2009. No mesmo sentido: STJ, REsp 1.254.224/RN, 2.ª T., j. 04.08.2011, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 05.09.2011. O mesmo entendimento é partilhado pelo TRF-2.ª Reg., Processo 2008.51.04.004130-7, 4.ª T., rel. Des. Federal Lana Regueira, DJF 10.05.2011.

10. Em 12.04.2013, o STJ suspendeu os efeitos do referido acórdão, em razão de pedido cautelar incidental apresentado pela Fazenda Nacional, alegando a existência de Embargos de Declaração com pedido de efeito modificativo pendentes de julgamento. Nos referidos Declaratórios a Fazenda aduz nulidade do acórdão porque a questão deveria ter sido analisada nos autos do REsp 1.230.957, eleito como representativo da

5. STJ, AgRg no REsp 1292797/CE, 1.ª T., j. 12.03.2013, rel. Min. Ari Pargendler, DJe 20.03.2013; AgRg no Ag 1.428.533/BA, 2.ª T., j. 15.03.2012, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 13.04.2012. No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.016.829/RS, 2.ª T., j. 09.09.2008, rel. Min. Humberto Martins, DJe 09.10.2008. No âmbito do TRF-2.ª Reg., pode-se mencionar o Processo 2010.51.01.007257-6, 4.ª T. Especializada, rel. Des. Federal Luiz Antonio Soares, DJF 12.05.2011.

6. “Art. 7.º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XVII – gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.”

7. STF, AgRg no RE 389.903-1/DF, 1.ª T., j. 21.02.2006, rel. Min. Eros Grau, DJ 05.05.2006.

Segundo o entendimento firmado pelo STF de que o adicional de 1/3 de férias gozadas não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária (tratado acima), entendeu a 1.ª Seção do STJ que as verbas pagas a título de férias gozadas devem seguir a mesma sorte, também não compoendo a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesma lógica que levou o legislador ordinário a reconhecer que as "importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional" estão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária (art. 28, § 9.º, d, da Lei 8.212/1991).

O posicionamento do STF a respeito do adicional de 1/3 sobre férias gozadas pode ser um sinal de um entendimento favorável à não tributação também dos valores relativos às férias gozadas, que, segundo se afirma, não representam remuneração de um serviço prestado ou do tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços.

Portanto, em relação às férias gozadas a lei é omissa, o STJ tem entendimento recente pela não incidência da contribuição previdenciária e o STF ainda não se manifestou acerca da questão, sendo que o seu precedente sobre o adicional constitucional de férias pode sugerir um desfecho favorável aos contribuintes.

#### 2.4 Do descanso semanal remunerado

As mesmas razões acima apontadas aduzidas para sustentar que não deve incidir a contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da CF/1988 (cota patronal e seus acessórios – SAT/RAT e contribuição a terceiros) sobre o valor pago a título de férias gozadas, são também suscitadas para defender que a referida exação não deve incidir sobre os valores pagos pela empresa aos seus funcionários a título de Descanso Semanal Remunerado (DSR).

Para propiciar o convívio familiar e até mesmo a preservação da saúde, é garantido ao empregado o direito de descansar durante um dia da semana, sendo a respectiva folga remunerada. As folgas ocorrem geralmente aos domingos, com exceção aos trabalhadores com folgas intercaladas como, por exemplo, os vigias. O empregado que tiver trabalhado durante toda a semana, cumprindo integralmente o seu horário de trabalho, tem direito a receber a remuneração pelo dia de descanso e pelos dias não trabalhados em razão de feriado.

controvérsia. Eventual anulação do arresto não deveria, portanto, representar mudança de entendimento de mérito da 1.<sup>a</sup> Seção (que foi unânime), haja vista que as razões de nulidade são meramente formais. Porém, os votos já proferidos no RESP 1.230.957 de nulidade são meramente formais. Portanto, o voto já proferido no RESP 1.230.957 de nulidade não representa mudança de entendimento de mérito da 1.<sup>a</sup> Seção.

Contudo, também aqui se afirma que o pagamento do DSR não representa remuneração de um serviço prestado ou do tempo em que o empregado ficou à disposição do empregador, motivo pelo qual dever-se-ia afastar a incidência da contribuição previdenciária. Não obstante, o STJ já teve oportunidade de analisar o tema, no AgRg no REsp 1.226.211/PR.<sup>11</sup> Nessa ocasião, a 2.ª T. do Tribunal entendeu que o imposto sobre a renda deveria incidir sobre o descanso semanal remunerado. No entanto, ainda não se pode considerar como pacífica a jurisprudência sobre esse assunto, uma vez que não há muitas decisões no mesmo sentido e não há uma posição consolidada em ambas as turmas ou na 1.ª Seção.

### 2.5 Do aviso prévio indenizado e respectivos reflexos

O aviso prévio em caso de demissão do trabalhador sem justa causa é direi-  
to assegurado no art. 7.º, XXI, da CF/1988, podendo ser ele trabalhado ou pago  
(indenizado). O prazo do aviso prévio pago (indenizado) é computado para  
todos os fins trabalhistas, como, por exemplo, para cálculo do 13.º e férias.

De início, a legislação era omissa quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado (não trabalhado), até que o Dec. 3.048/1999 (art. 214, § 9.º, V, f) expressamente excluiu tal rubrica do salário de contribuição.<sup>12</sup> Em 2009, não se sabe ao certo se visando incrementar a arrecadação ou garantir o cômputo do aviso no tempo para aposentadoria, foi editado o Dec. 6.727<sup>13</sup> revogando a regra de exclusão instituída pelo Dec. 3.048/1999.

Segundo Amauri Mascaro Nascimento, o aviso prévio "é a denúncia do contrato por prazo indeterminado, objetivando fixar o seu termo final".<sup>14</sup> Ocorre que é possível que o empregador decida interromper imediatamente o contrato de trabalho, sem notificar antecipadamente o trabalhador que o seu contrato

11. STJ, AgRg no REsp 1.226.211/PR, 2.<sup>a</sup> T., j. 17.11.2011, rel. Min. Humberto Martins, DJe 23.11.2011.
12. O Dec. 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, assim previa: “Art. 214. Entende-se por salário de contribuição: (...) § 9.º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente: (...) V – as importâncias recebidas a título de: (...) f) aviso prévio indenizado”.
13. “Art. 1.º Ficam revogados a alínea f) do inc. V do § 9.º do art. 214, o art. 291 e o inc. V do art. 292 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. 3.048, de 6 de maio de 1999.”
14. NACHTIGALL, Alexandre M. C. *Tratado de Direito Previdenciário*. 12. ed. São Paulo: LTr, 2011. p. 101.

acabará. Ou seja, não é marcado um termo final para o contrato de trabalho por prazo indeterminado; ele simplesmente é rescindido no momento em que o empregador assim decidiu. Neste caso, o trabalhador fará jus ao salário correspondente ao prazo do aviso prévio, conforme expressa previsão do art. 487, § 1.º, da CLT.

Veja-se que neste caso, de imediata ruptura do contrato de trabalho pelo empregador, o trabalhador recebe o aviso prévio constitucionalmente previsto no art. 7.º, XXI, da CF/1988, mas sem prestar serviço ou se manter à disposição do (ex)empregador.

A jurisprudência sobre o assunto é antiga, como um de nós já teve oportunidade de analisar em outro trabalho.<sup>15</sup> O STF já analisou a natureza jurídica do aviso prévio e concluiu, já na década de setenta, que o aviso prévio tinha natureza indenizatória.<sup>16</sup> Igualmente antiga é a jurisprudência do STJ.<sup>17</sup> Já em 1990, o Tribunal afirmou que as parcelas recebidas a título de aviso prévio não possuem natureza remuneratória, pelo que não sofrem a incidência da contribuição previdenciária.<sup>18</sup> Essa posição foi confirmada em outros precedentes mais recentes.<sup>19</sup> Inclusive, esse é o posicionamento do TST, intérprete maior das normas trabalhistas, que também deixa clara a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado.<sup>20</sup> Vale, por fim, ressaltar a Súmula 79 do extinto TFR, que assim dispõe: "Não incide a contribuição previdenciária sobre a quantia paga a título de indenização de aviso prévio".

15. FIUPEPO, Luciano Gomes; TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Do histórico jurisprudencial sobre a contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. *Revista de Direito Tributário da Apta.* n. 26. p. 15. São Paulo: MP Ed., jun. 2010.

16. A título de exemplo, veja-se: RE 75.237/SP, 1.ª T., j. 27.04.1973, rel. Min. Djaci Falcão, DJ 20.06.1973; RE 76.700/SP, Pleno, j. 07.11.1973, rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 02.01.1974; RE 89.328-8/SP, 2.ª T., j. 09.05.1978, rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 09.06.1978.

17. STJ, AgRg nos EDcl no AREsp 135.682/MG, 2.ª T., j. 29.05.2012, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 14.06.2012. No mesmo sentido: STJ, EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.010.119/SC, 1.ª T., j. 18.11.2010, rel. Min. Luiz Fux, DJe 24.02.2011. No âmbito do TRF-2.ª Reg., veja-se Processo 2012.02.01.006249-8, 3.ª T., rel. Juiz Federal convocado Theophilo Miguel, DJe 03.09.2012.

18. STJ, REsp 3.794/PE, 1.ª T., j. 31.10.1990, rel. Min. Geraldo Sobral, DJ 03.12.1990.

19. STJ, REsp 625.326/SP, 1.ª T., j. 11.05.2004, rel. Min. Luiz Fux, DJ 31.05.2004; REsp 709.696/SP, 2.ª T., j. 28.06.2005, rel. Min. Francisco Martins, DJ 29.08.2005.

## 2.6 Do salário-maternidade e do salário-paternidade

De acordo com a Constituição Federal de 1988 (art. 7.º, XIX, da CF/1988 e art. 10, § 1.º, do ADCT), o salário-maternidade é o benefício pago às seguradas por ocasião do parto, da adoção ou do aborto não criminoso. O salário-maternidade é devido a partir do oitavo mês de gestação, do parto ou da adoção, até 120 dias, sem prejuízo do emprego e de seus proventos. E assim como as mulheres têm direito ao salário maternidade, os homens trabalhadores também têm direito a cinco dias de licença-paternidade para estar mais próximo do bebê recém-nascido e ajudar a mãe nos primeiros dias.

No início, o empregador era responsável pelo pagamento do salário integral durante a licença-maternidade. A partir de 1974, o salário-maternidade passou a ser custeado pela Previdência Social. Com o advento da Constituição Federal de 1988 e da Lei 8.213/1991, o benefício permaneceu como um direito social custeado pela Previdência Social. No caso das mulheres empregadas, a referida verba era paga pelo empregador, que compensava esse pagamento quando do recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Em 1999, a Lei 9.876 transferiu a responsabilidade pelo pagamento do salário-maternidade, inclusive das mulheres empregadas, para a Previdência Social. A partir de 2003, com a edição da Lei 10.710, a responsabilidade pelo pagamento do salário-contribuição da mulher empregada foi novamente atribuída ao empregador, com direito a compensar o valor pago quando do recolhimento da contribuição sobre a folha de salários.<sup>21</sup>

O valor pago a título de salário-maternidade e paternidade não representa propriamente uma contraprestação por serviço prestado ou o tempo em que a pessoa física ficou à disposição do empregador ou tomador de serviços. Por esse motivo, aqueles que defendem a não incidência da contribuição previdenciária, afirmam que consideram que o salário-maternidade e o salário-paternidade possuem caráter remuneratório, e que deveriam ser considerados na apuração da contribuição previdenciária, é desconsiderar o disposto no art. 22, I, da Lei 8.212/1991, que determina que somente haverá incidência da contribuição sobre verbas destinadas a remunerar o serviço prestado ou o tempo em

21. Sobre o histórico do salário-maternidade, vide "Histórico e Evolução Recente da Condição de Salários-Maternidade no Brasil", de Graziela Ansiliero e Eva Batista de Oliveira Rodrigues, in *Informe de Previdência Social*, fevereiro de 2007, Volume 19, Número 07. *Previdência Social*. Ministério da Previdência Social.

que a pessoa física ficou à disposição do empregador, acabando por afrontar o § 11 do art. 201 da CF/1988.

Apoiam também sua tese no fato de que o salário-maternidade é um benefício custeado integralmente pela previdência, não integrando a folha de salários para efeito de contribuição social do empregador.

A esse respeito, a 1.<sup>a</sup> Seção do STJ analisou o tema recentemente, nos autos do REsp 1.322.945/DF (j. 27.02.2013, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 08.03.2013), onde ficou decidido por unanimidade que sobre a verba em questão não deve incidir a contribuição previdenciária e seus acréscimos.<sup>22</sup> No entanto, o referido acórdão está com seus efeitos suspenso e a questão deverá ser novamente analisada pela 1.<sup>a</sup> Seção nos autos REsp 1.230.957, que já conta com votos em sentido oposto (vide nota 10 acima). Para manter a coerência com o acórdão unânime julgado em março deste ano, alguns Ministros precisarão rever seus votos.

## 2.7 Da hora extra e seu adicional

A duração de trabalho está constitucionalmente prevista nos incs. XIII e XIV do art. 7.<sup>o</sup> da CF/1988. A extensão da jornada de trabalho a que o trabalhador se submete somente pode ocorrer com o pagamento de horas suplementares, comumente denominadas horas extraordinárias, conforme preveem tanto a Constituição Federal de 1988 como a Consolidação das Leis do Trabalho.<sup>23</sup>

Alguns empregadores têm sustentado perante o Poder Judiciário que as horas suplementares possuem natureza de indenização paga pelo trabalhador em razão do trabalho realizado além da jornada de trabalho prevista constitucionalmente, fundamentando seu pleito em doutrinas como a de Valentin Carrion, segundo o qual “não há obrigação de prestar serviço além da jornada

normal; a negativa será legítima, salvo nos estreitos limites de necessidade impositiva ou força maior”.<sup>24</sup>

Além disso, argumentam que as horas extras não são pagas com habitualidade e, portanto, conforme prevê o art. 201, § 11, da CF/1988, não incorporam ao salário do trabalhador para efeito de contribuição previdenciária.

O STF já fixou entendimento quanto à impossibilidade da incidência da contribuição previdenciária sobre as horas suplementares.<sup>25</sup> Por outro lado, o STF tem entendido que as horas extras compõem a remuneração do empregado, estando sujeitas à contribuição previdenciária.<sup>26</sup>

Além da hora extra, sustenta-se também que a contribuição social não incide sobre o adicional de hora extra. De acordo com o art. 7.<sup>o</sup>, XVI, da CF/1988, as horas trabalhadas além do horário contratual, legal ou normativo devem ser remuneradas com adicional de no mínimo 50% do valor normal.

Em ações em que a referida verba é questionada, diz-se que o trabalho realizado pelo empregado é efetivamente remunerado pelo valor correspondente a 100% da hora de trabalho contratual, legal ou normativa. Assim, o adicional pelo trabalho realizado fora do horário normal visaria a reparar o trabalhador pelo fato de estar trabalhando em jornada superior à inicialmente acordada, privando-o do horário que seria destinado ao seu descanso, lazer, convívio com familiares etc.

A jurisprudência não tem analisado de forma segregada a natureza das horas extras e a natureza do seu respectivo adicional, o que pode ser melhor abordado em julgamentos futuros.

## 2.8 Das adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e de transferência

Há também quem afirme que não incide a contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, a, da CF/1988 (cota patronal e seus acessórios – SAT/RAT

22. Esse REsp é o mesmo que tratou de férias gozadas e teve sua eficácia suspensa pelo STJ. Ver nota 10.

23. CF/1988: “Art. 7.<sup>o</sup> São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XVI – remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal.”

CLT “Art. 59 – A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo coletivo de trabalho.

§ 1.<sup>o</sup> – Do acordo ou do contrato coletivo de trabalho deverá constar, obrigatoriamente, a remuneração da hora suplementar, que será, pelo menos, 20%

24. CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 29. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 106.

25. STF, AgRg no RE 389.903-1/DF, 1.<sup>a</sup> T., j. 21.02.2006, rel. Min. Eros Grau, DJ 05.05.2006. No mesmo sentido: AgRg no AgIn 727.958-7/MG, 2.<sup>a</sup> T., j. 16.12.2008, rel. Min. Eros Grau, DJe 27.02.2009; AgRg no RE 545.317-1/DF, 2.<sup>a</sup> T., j. 19.02.2008, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 13.03.2008.

26. AgRg no REsp 1.360.699/RS, 2.<sup>a</sup> T., j. 16.05.2013, rel. Min. Castro Meira, 2.<sup>a</sup> T., DJe 24.05.2013; AgRg no REsp 1.359.799/PE, 2.<sup>a</sup> T., j. 07.05.2013, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 17.05.2013; AgRg no REsp 1290401/RS, 1.<sup>a</sup> T., j. 02.04.2013, rel. Min. Ari Pargendler, DJe 09.04.2013.

e contribuição a terceiros) sobre os valores pagos pelo empregador aos seus funcionários a título de adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e de transferência, previstos no art. 7.º, XVI, da CF/1988, e nos arts. 73, 192, 193, § 1.º, e 469, § 3.º, da CLT.

Isso porque, todos esses adicionais somente são devidos aos empregados enquanto perdurar a situação desfavorável do trabalho a que estão submetidos (exposição ao risco, à condição insalubre, ao horário noturno ou ao trabalho em localidade diversa).

Ou seja, são verbas que não têm caráter permanente, sendo pagas de maneira eventual, apenas quando presentes alguma das condições desfavoráveis previstas em lei, já que só incidem em caráter transitório, não sendo exigíveis ao cessarem as condições que o determinam.

Além disso, todas as referidas verbas são pagas ao trabalhador no intuito de indenizá-lo por conta das situações desfavoráveis do trabalho a que está submetido, seja em decorrência do tempo maior trabalhado, em razão das condições mais gravosas, ou do seu deslocamento compulsório para localidade diversa daquela que resultar do contrato, não integrando, portanto, a remuneração do trabalhador.<sup>27</sup>

Destarte, sustenta-se que os adicionais de insalubridade, periculosidade, noturno e de transferência, por suas próprias características, possuem natureza indenizatória e não se incorporam ao salário do trabalhador, eis que pagos de maneira não habitual, razão pela qual não poderiam ser considerados como aptos a desencadear a incidência da contribuição previdenciária.

A jurisprudência do STJ tem se inclinado no sentido de que deve incidir contribuição previdenciária sobre os adicionais de insalubridade, periculosidade e noturno.<sup>28</sup>

## 2.9 Vale transporte pago em pecúnia

A quantia paga ao empregado para ressarcir seus custos com transporte de deslocamento entre a sua residência e as dependências do empregador pela utilização do chamado "vale-transporte" também não possuiria natureza remuneratória, nos termos do art. 2.º da Lei 7.418, de 16.12.1985.

27. Nesse sentido, o entendimento do TRF-5.ª Reg. APELREEX 2008.81.00.002091-1, DJe 10.09.2009.

Entretanto, havia dissidência na jurisprudência quando a referida quantia era paga ao empregado em dinheiro, ou seja, sem a utilização de papéis e/ou cartões plásticos. Por fim, o STF e o STJ passaram a reconhecer que o "vale-transporte", ainda que pago em dinheiro, não integra a base de cálculo para fins de contribuição previdenciária, dada a sua natureza indenizatória.<sup>29</sup>

## 2.10 Juros moratórios decorrentes de condenação em ação trabalhista

Quando a sentença trabalhista reconhece o direito do reclamante à determinação da verba não paga na época devida, incidem os juros moratórios desde a data em que a verba deveria ter sido paga. O Código Civil de 2002 prevê de maneira expressa a natureza indenizatória dos juros de mora no art. 404. Veja-se a redação do dispositivo:

"Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provido que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar."

Com isso, afirma-se que os juros moratórios têm o propósito de cobrir um prejuízo, finalidade típica de uma indenização, sendo certo que o legislador reforçou o caráter indenizatório de tais juros ao estabelecer que, caso eles não sejam suficientes, será aplicada uma indenização suplementar, ou seja, um complemento à indenização dos juros de mora. A jurisprudência do STJ reconhece a natureza indenizatória da verba em debate.<sup>30</sup>

## 2.11 Ajuda de custo superior a 50% da remuneração do empregado

O art. 214, § 9.º, VII, do Regulamento da Previdência Social (RPS) reconhece o caráter indenizatório da ajuda de custo e exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos a esse título até a quantia equivalente a 50% (cinquenta por cento) da remuneração do trabalhador.

29. STF, RE 478.410/SP, Pleno, j. 10.03.2010, rel. Min. Eros Grau, DJe 14.05.2010; STJ, AgRg no REsp 898.932/PR, 1.ª T., j. 09.08.2011, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 14.09.2011; EREsp 816.829/RJ, 1.ª Seção, j. 14.03.2011, rel. Min. Castro Meira, DJe 25.03.2011.

30. STJ, REsp 1.050.642/SC, 2.ª T., j. 06.11.2009, rel. Min. Mauro Campbell Marques.



Não entanto, há quem afirme que tal limitação não poderia ser feita em abstrato, ainda que tendente a evitar fraudes e coibir ilicitudes. Isso porque há casos especiais em que uma real ajuda de custo supera aquele percentual, sem que, com isso, perca a sua natureza indenizatória. Por isso, diz-se que esta verba, mesmo quando ultrapassa o aludido percentual, busca apenas reparar o empregado por gastos já incorridos e comprovados, possuindo de forma clara natureza indenizatória. A jurisprudência do STJ é favorável aos contribuintes, sempre que a verba “possuir natureza meramente indenizatória e eventual”.<sup>31</sup>

### 2.12 Verba de representação

Os empregados designados pela empresa para tratar com clientes, como gerentes, supervisores etc., recebem uma verba especial destinada a cobrir os seus gastos no desempenho específico dessa atividade. A natureza dessa verba pressupõe que ela seja integralmente gasta pelo empregado em proveito do empregador, vale dizer, para viabilizar o trato com os clientes, correspondendo a uma reparação por tais gastos e possuindo, assim, natureza evidentemente indenizatória.

Nesse caso, não importa a habitualidade do recebimento da verba, pois o funcionário pode recebê-la mensalmente, destinando-a efetivamente aos gastos gerados no exercício de representação de sua empresa. A jurisprudência do STJ é favorável aos contribuintes.<sup>32</sup>

### 2.13 Adicional de assiduidade e produtividade – Prêmios

O “adicional de produtividade” constitui valor pago ao trabalhador que alcança certas metas de produtividade pré-estabelecidas contratualmente. Já o “adicional de assiduidade” é pago como uma premiação ao trabalhador que demonstrou assiduidade em suas tarefas.

Ambas as verbas, portanto, são espécies de prêmios, os quais têm por fundamento o estímulo de condutas específicas. Nesse sentido, tais verbas não possuem natureza remuneratória, pois a remuneração pelo trabalho realizado

31. STJ, AgRg no REsp 717.240/RS, 1.<sup>a</sup> T., j. 09.02.2006, rel. Min. Luiz Fux, DJ 27.03.2006. No mesmo sentido: STJ, REsp 443.689/PR, 1.<sup>a</sup> T., j. 19.04.2005, rel. Min. Denise Arruda, DJ 09.05.2005.

32. STJ, REsp 1.123.062/ES, 2.<sup>a</sup> T., j. 05.08.2010, rel. Min. Herman Benjamin, DJ 14.09.2010. No mesmo sentido, cf.: STJ, REsp 371.409/RS, 2.<sup>a</sup> T., j. 01.10.2002, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.10.2002.

já é feita pelo salário normal do trabalhador, constituindo os adicionais de assiduidade e produtividade, assim como demais prêmios, acréscimos que não equivalem à remuneração do trabalho. A jurisprudência do STJ é favorável ao contribuinte.<sup>33</sup>

### 2.14 Auxílio-alimentação in natura

O empregador pode fornecer alimentação aos seus empregados diretamente, isto é, fornecer a própria alimentação em refeitório, por exemplo, ou fornecer auxílio financeiro para custeio da alimentação do empregado, mediante depósito em conta ou tickets. O fornecimento da própria alimentação diretamente ao empregado é o que se denomina de auxílio-alimentação *in natura*.

O STJ tem decidido de forma favorável aos contribuintes, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.<sup>34</sup>

### 2.15 Auxílio-educação

Outra verba que tem sido discutida por alguns empregadores é o auxílio-educação. O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que o auxílio-educação, não pode ser considerado como salário “in natura”, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado.<sup>35</sup>

## 3. CONCLUSÃO

Como se percebe da análise acima, a discussão sobre a natureza indenizatória ou remuneratória das diversas verbas trabalhistas é bem fluida e está em constante alteração. A análise dessa natureza requer um profundo conhecimento dos institutos do Direito do Trabalho, que não é um ramo muito frequentado por advogados e juristas da área fiscal.

33. STJ, REsp 749.467/RS, 1.<sup>a</sup> T., j. 16.03.2006, rel. Min. Luiz Fux, DJ 27.03.2006. No mesmo sentido, veja-se: STJ, REsp 743.971/PR, 1.<sup>a</sup> T., j. 03.09.2009, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 21.09.2009.

34. STJ, AgRg no Ag 1392454/SC, 1.<sup>a</sup> T., j. 17.11.2011, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 25.11.2011; REsp 1.051.294/PR, 2.<sup>a</sup> T., j. 10.02.2009, rel. Min. Eliana Calmon, DJe 05.03.2009; AgRg no REsp 333.001/RS, 2.<sup>a</sup> T., j. 05.02.2009, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19.03.2009.

35. STJ, AgRg no AREsp 182.495/RJ, 2.<sup>a</sup> T., j. 26.02.2013, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07.03.2013.



Por isso, a discussão vem evoluindo em doses homeopáticas, com a consolidação da jurisprudência sobre a natureza de cada verba. A Fazenda Nacional, por seu turno, parece se amoldar a esse contorno pretoriano, reiterando a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas consideradas remunerações e deixando de cobrar o tributo sobre as de natureza indenizatória, nos termos em que decidido pelas cortes superiores.

No entanto, a impressão que se tem é que na medida em que a discussão vai amadurecendo e a natureza de determinada verba é pacificada, novas discussões são trazidas ao debate, motivo pelo qual pode-se dizer que a determinação da natureza de todas essas verbas está longe de pacificação. Pode-se dizer, também, que essa indeterminação prevalecerá mesmo após o julgamento do RE 593.068-8/SC, para o qual o STF apontou a existência de repercussão geral, uma vez que diversas verbas trabalhistas não foram levadas à discussão no citado recurso. Ou seja, trata-se de assunto cujo interesse prevalecerá ainda por bastante tempo.

#### PESQUISAS DO EDITORIAL

##### Veja também Doutrina

- A incidência de contribuições sociais sobre verbas indenizatórias provenientes da Justiça do Trabalho, de Marcelo Ricardo Escobar – *RTrib* 932/551;
- Contribuição previdenciária sobre a receita bruta: desoneração tributária?, de Carlos Henrique de Oliveira – *RTA* 7/335;
- Fato gerador e exigibilidade tributária da contribuição previdenciária no processo do trabalho: aspectos constitucionais e legais, de Luiz Antonio Loureiro Travain – *RTrib* 122/179; e
- Por uma perspectiva tributária do fato gerador e do critério de cálculo da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho, de Luciano Marinho Filho – *RTrib* 106/73.

# Direito Processual Civil