

1 INTRODUÇÃO

A forma de arrecadação que financia a Seguridade Social a ser analisada no presente artigo é a arrecadação por parte do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma de 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, a receita ou o faturamento e o lucro, conforme disposições do Art. 195, I, da Constituição Federal de 1998¹ e disposição legislativa no Art. 22 da Lei n. 8.212/91², especificamente no que diz respeito à tributação sobre as verbas de natureza indenizatória.

Destaca-se que a contribuição para o financiamento da Seguridade Social incidente sobre a folha de pagamento, conforme disposição normativa, é de 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, o que dá a entender que qualquer remuneração paga pelo empregador ao empregado (e inclusive ao contribuinte individual, quando esse prestar serviços para o tomador) será objeto de incidência da contribuição previdenciária patronal, o que merece ser analisado em relação à natureza das verbas.

Evidencia-se pela própria legislação, pela jurisprudência e pela doutrina majoritária que o tributo em questão, de fato, incide sobre aquelas denominadas verbas remuneratórias. No entanto, exclui-se as que possuem natureza indenizatória, razão pela qual o estudo do presente artigo se torna relevante, a fim de identificar a natureza da verba em questão e a possibilidade de incidência (ou não) da contribuição previdenciária patronal.

A fim de sustentar o presente artigo, a pesquisa irá abordar nos próximos capítulos o conceito de tributo, especificamente no que diz respeito às contribuições, bem como o texto fará uma análise da tributação sobre a folha de salários, indicando as normativas que se relacionam com a temática e a alíquota de determinadas contribuições.

Ademais, a pesquisa estudará os posicionamentos doutrinários e comportamentos jurisprudenciais sobre a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre determinadas

1 Constituição da República Federativa do Brasil, 1998. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

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

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

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

verbas que possuem natureza de difícil compreensão, como foi o caso do salário-maternidade que, por um determinado momento, se comportava como benefício passível de tributação, mas em decisão pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no ano de 2020 (Tema 72 de repercussão geral), tornou-se um benefício em que a contribuição previdenciária patronal incidente sobre o a sua parcela é inconstitucional.³

O presente trabalho busca esclarecer a incidência (ou não) da contribuição previdenciária sobre aquelas verbas consideradas indenizatórias, como: terço constitucional de férias; salário-maternidade; e aviso prévio indenizado, levando em consideração a pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria.

Ao final do artigo serão apresentadas as conclusões, demonstrando a relação da contribuição previdenciária patronal com as verbas de natureza indenizatória.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado desempenha um papel crucial na administração de uma ampla variedade de benefícios pagos aos contribuintes e às pessoas que necessitam de assistência social específica. Para assegurar os recursos do tesouro, é essencial a criação de diversos tributos. Estes consistem em prestações pecuniárias compulsórias, vitais para o financiamento de uma variedade de serviços públicos, incluindo os de natureza assistencial e as políticas públicas voltadas para a construção da igualdade social material.

A fim de identificar melhor a construção do sistema tributário nacional, torna-se imprescindível a compreensão do tributo, que é conceituado pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁴

Para melhor compreender a estrutura do sistema tributário nacional, é imprescindível entender o conceito de tributo, conforme definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo a fundamentação legal, um tributo é qualquer prestação pecuniária compulsória, expressa em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, estabelecida em lei e cobrada por meio de uma atividade administrativa plenamente vinculada. Isso estabelece claramente que os tributos devem ser instituídos por legislação, conforme o mandamento constitucional do Artigo 146, III, a⁵.

³ Processo relacionado: Recurso Extraordinário (RE): 576967.

⁴ Código Tributário Nacional. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁵ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 146. Cabe à lei complementar:

Luis Eduardo Schoueri observa:

Vê-se que a “definição” do Código Tributário Nacional traz sobretudo exigências relativas ao escopo, instituição e cobrança de tributos, em vez de definir o que tributo é, para fins do direito brasileiro. No que concerne a elementos de definição, extrai-se do art. 3º do CTN, no máximo, que tributo é prestação pecuniária de natureza compulsória. De resto, esse texto legal não define tributo, mas antes veicula ordens, proibições ou permissões que, enquanto tais, compõem o regime jurídico brasileiro do tributo. Parte dessas ordens, proibições ou permissões, inclusive, já consta do próprio texto constitucional (ex. a obrigatoriedade de instituição de tributo em lei). Não decompor o texto do art. 3º do CTN – como ora fazemos – entre os elementos que, de um lado, pretendem definir tributo e aqueles que, de outro, configuram exigências do seu regime jurídico poderia levar o intérprete a conclusões absurdas. Imagine-se que um pretense tributo fosse instituído por ato infralegal, e não por lei ordinária. Poder-se-ia argumentar que a dita exação, por não ter sido instituída em lei, não seria tributo e, como tal, não precisaria ter sido instituída em lei! Essa argumentação, como facilmente se percebe, não faz nenhum sentido: quando diz que tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...) instituída em lei, o Código Tributário Nacional quer dizer que todo tributo deve ser instituído em lei, e não que sua definição jurídica pressuponha a instituição por lei. (SCHOUERI, 2024, p. 87).

A fim de compreender o sistema tributário nacional, é de extrema importância destacar que a doutrina majoritária e jurisprudência pacífica compreende a existência de 05 (cinco) espécies tributárias: impostos; taxas; contribuição de melhoria; empréstimo compulsória; e as contribuições, sendo essa última a tributação que será analisada com extensão nos próximos capítulos a fim de identificar o seu comportamento em relação às verbas indenizatórias.

A análise das espécies tributárias e sua função dentro do sistema de Seguridade Social requer uma compreensão detalhada de como cada uma dessas contribuições suporta os mecanismos de redistribuição e proteção social. Os impostos, geralmente, são cobrados de forma universal e sem destinação específica, financiando uma variedade de necessidades públicas. As taxas, por outro lado, são cobradas em função do uso efetivo ou potencial de serviços públicos específicos por parte do contribuinte.

As contribuições de melhoria são um instrumento singular, destinadas a recuperar o custo de obras públicas que valorizam imóveis privados. Por sua vez, os empréstimos compulsórios são ferramentas utilizadas pelo Estado em situações extraordinárias, como guerras ou calamidades públicas, caracterizando-se pela sua restituição posterior aos contribuintes.

Mais especificamente, as contribuições sociais, que são de particular interesse para a análise da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas indenizatórias,

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

possuem uma vinculação direta com a finalidade para a qual são arrecadadas. Elas são essenciais para o financiamento da Seguridade Social, que inclui a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde Pública. Estas contribuições são instrumentalizadas para garantir que o Estado possa prover esses serviços essenciais, atuando de maneira a redistribuir recursos na sociedade e assegurar um mínimo existencial aos cidadãos.

Além disso, é fundamental esclarecer a distinção entre as contribuições gerais e as contribuições especiais dentro do contexto das contribuições sociais. Enquanto as primeiras são destinadas ao financiamento da Seguridade Social de forma ampla, as contribuições especiais são alocadas para fins específicos, como o financiamento da educação (salário-educação) ou para categorias econômicas ou profissionais específicas, por exemplo, as contribuições para o sistema 'S' (SESC, SENAI, etc.).

Ao se considerar a relação entre tributação e verbas indenizatórias, a preocupação central reside em definir claramente o que se caracteriza como renda ou remuneração, e o que efetivamente compõe verbas indenizatórias, isentas de contribuição previdenciária. Esta definição é crucial para evitar que os contribuintes, especialmente os empregadores, enfrentem uma carga tributária excessiva ou injusta, que poderia desencorajar a formalização das relações de trabalho ou a própria geração de empregos, ocasião que será analisada em capítulos posteriores.

2.1 CONTRIBUIÇÕES

As contribuições, também conhecidas como contribuições especiais, são espécies tributárias que não foram elencadas no Art. 145 da Constituição Federal de 1988⁶, o que possibilita a abertura de discussões doutrinárias acerca de sua natureza e sua espécie.

Insta salientar que as denominadas contribuições passaram a ser levadas em consideração como tributos, para a doutrina majoritária, após a promulgação da Emenda Constitucional n. 1/69⁷, que estabeleceu a competência da União para instituir contribuições de

⁶ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁷ Constituição da República Federativa do Brasil, 1969. Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§ 2º A União pode instituir:

intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social. (PAULSEN, 2008, p. 126).

Referente à espécie de contribuições, é importante ressaltar que a doutrina majoritária e até mesmo jurisprudência se encontram pacíficas ao esclarecer que se trata uma forma autônoma de tributo, consagrando-se como constituidora de valores constitucionais, especificamente sociais e econômicos no cumprimento de políticas públicas.

Tal compreensão acima se consolida ao analisar o Art. 149 da Carta Magna de 1988, que estabelece a existência de três espécies de contribuições, sendo: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições das categorias profissionais ou econômicas; e contribuições sociais.⁸

A contribuição a ser analisada no presente capítulo será a social, visto que possui importância ímpar para o desenvolvimento da presente pesquisa.

Como se verifica, a contribuição social constitui um excepcional instrumento da União na atuação de criação de políticas sociais, especialmente no que diz respeito ao financiamento de políticas voltadas à seguridade social, educação, cultura, ciência e da tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança e adolescente, idosos e índios (COSTA, 2013, p. 150).

Essa vinculação direta entre a cobrança e a aplicação dos recursos é um princípio fundamental no desenho das contribuições sociais. Por exemplo, as contribuições para a seguridade social são diretamente utilizadas para financiar a saúde, a previdência e a assistência social. Esta abordagem garante uma maior aceitabilidade desses tributos, visto que os contribuintes podem perceber de forma mais clara os benefícios decorrentes de seus pagamentos.

É indispensável considerar o impacto social das contribuições especiais. Enquanto mecanismos de financiamento de políticas públicas, elas não apenas arrecadam recursos para o Estado, mas também promovem a redistribuição de renda e a realização de direitos fundamentais. Nesse contexto, o planejamento e a execução responsável dos recursos arrecadados através dessas contribuições refletem o compromisso do Estado com o

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e

⁸ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

desenvolvimento social e econômico sustentável, reforçando o papel desses tributos como instrumentos de justiça social e equidade econômica.

Um ponto importante que será abordado em capítulo posterior se refere à importância da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, tendo em vista o volume de arrecadação para o poder público.

2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Introdutoriamente, a evolução dos modelos de Estado ao longo da história tem moldado não apenas suas estruturas políticas e econômicas, mas também suas abordagens em relação à proteção do trabalhador. O direito à proteção social do trabalhador teve um grande avanço com o início da concepção do Estado Moderno, que busca viabilizar determinada tutela em relação a eventos que possam causar a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de subsistência por conta da atividade laborativa. Em constantes evoluções sociais, tal proteção pode ser vista de forma clara mediante uma análise dos preceitos de nossa Constituição Federal de 1988, no capítulo destinado à Seguridade Social.

Aprofundando a discussão sobre a contribuição previdenciária patronal, é crucial entender o papel desta contribuição dentro do arcabouço jurídico e econômico do Brasil. Historicamente, o sistema de contribuições foi criado não apenas para financiar a proteção social, mas também para promover uma redistribuição de renda mais equitativa entre a população. Este aspecto redistributivo é fundamental, pois ajuda a mitigar as desigualdades sociais, fornecendo um suporte financeiro para aqueles que estão temporária ou permanentemente incapazes de trabalhar devido a idade, doença ou desemprego.

A Seguridade Social no Brasil tem uma importância ímpar para garantir os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. No entanto, determinados direitos serão consagrados mediante um sistema de financiamento que busca viabilizar o pagamento das prestações de forma eficiente e eficaz sem causar um prejuízo ao erário. Dessa forma, destaca-se que 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, além de determinadas contribuições sociais (Art. 195, caput, Constituição Federal de 1998⁹).

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil, 1998. 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: (...)

O presente artigo busca estudar especificamente a contribuição previdenciária patronal, mais detalhadamente aquela prevista na Lei n 8.212/91, em seu Art. 22, I¹⁰.

A legislação deve assegurar que os recursos sejam utilizados de maneira eficiente e transparente, para que o financiamento da Seguridade Social atinja seus objetivos de maneira eficaz. Neste contexto, a Lei nº 8.212/91 desempenha um papel crucial, pois estabelece as diretrizes para a coleta e administração das contribuições previdenciárias, garantindo que esses recursos sejam devidamente alocados para as necessidades da população.

Tal contribuição é de extrema importância para manutenção do financiamento da Seguridade Social, que conforme disposição dos próprios dados divulgados pelos Ministérios acerca da temática, a exemplo, destaca-se um acréscimo de 5,8% da arrecadação de 2023 (que totalizou R\$ 602,082 bilhões) em comparação ao ano de 2022 (que teve uma arrecadação de R\$ 569,227 bilhões)¹¹.

É importante ressaltar que grande parte dessa receita que viabiliza o financiamento da Seguridade Social é oriunda das contribuições previdenciárias patronais por meio de DARF ou arrecadação pelo Simples Nacional, conforme dados do Boletim Estatístico da Previdência Social (dezembro – 2023, volume 28, número 12)¹².

Toda a fiscalização, monitoramento e manutenção do tributo em comento se torna imprescindível para garantir a exequibilidade do objetivo da Seguridade Social.

Dessa forma, tem-se que a fiscalização eficaz é essencial para combater a sonegação fiscal e garantir que os recursos destinados à Seguridade Social não sejam desviados ou mal aproveitados. Este controle é realizado por diversos órgãos governamentais, incluindo a Receita Federal e o Ministério da Economia, que devem trabalhar de forma coordenada para monitorar a arrecadação e aplicação das contribuições.

¹⁰ Lei n. 8.212/91. 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.

¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Governo Central registrou déficit primário de R\$ 230,535 bilhões em 2023**. Brasília: Ministério da Fazenda, 30 de jan. 2024. Disponível em: < <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/governo-central-registrou-deficit-primario-de-r-230-535-bilhoes-em-2023#:~:text=Em%202023%2C%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20%C3%ADquida,bilh%C3%B5es%20de%20dezembro%20de%202022.> >. Acesso em: 28 de fev. 2024.

¹² BRASIL. Secretaria de Regime Geral de Previdência Social. **Boletim Estatístico da Previdência Social**. vol. 28, nº 12. Brasília: Secretaria de Regime Geral de Previdência Social, dez. 2023. Disponível em: < https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/arquivos/beps122023_final.pdf >. Acesso em: 28 de fev. 2024.

3. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

Conforme explorado em capítulos anteriores, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, o que inclui a presença do empregador que, por sua vez, deverá efetuar tal financiamento mediante o recolhimento da contribuição previdenciária patronal.

Tal tributo possui previsão no Art. 195, I, da Constituição Federal de 1988 e se comporta como uma fonte de custeio da seguridade social, sendo possível observar que atualmente a carta magna estabelece a base de cálculo do tributo como a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

A contribuição previdenciária patronal é o tributo na modalidade de contribuição especial de seguridade social responsável por garantir uma parcela considerável do financiamento da Seguridade Social, conforme análise de dados no capítulo passado. Dessa forma, é de extrema importância observar como ocorre a sua instituição por meio de uma análise da Lei n. 8.212/91 e posterior compreensão sobre o Simples Nacional.

A análise será realizada por meio da observação da previsão da Lei n. 8.212/91 em seu Art. 22, I, ocasião que há a exigência do recolhimento de uma contribuição de 20% (vinte por cento) sobre o total mensal da folha de pagamento. Esse recolhimento não respeita o limite máximo previsto para o recolhimento do empregado (teto da Previdência Social), sendo possível destacar que a contribuição previdenciária patronal poderá exceder determinado valor.

Ponto introdutório merece ser observado ao destaca a palavra “remuneração” escolhida pela legislação em vigor, em análise com a Consolidação das Leis do Trabalho (Art. 457), determinada palavra se relaciona com o salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.¹³

Para a doutrina majoritária, a remuneração pode ser compreendida como as prestações habituais recebidas pelo empregado pela prestação de serviços, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrente do contrato de trabalho. (MARTINS, 2005, p. 241).

Ocorre que a remuneração pode ser compreendida como um gênero que engloba o salário (espécie) que, por sua vez, pode ser entendido como a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores. (NASCIMENTO, 2001, p. 628).

¹³ Consolidação das Leis do Trabalho. Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

A legislação previdenciária, inclusive a própria Constituição Federal, esclarece que a contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento da seguridade social será incidente sobre a “folha de salários”, no entanto, é de extrema importância ressaltar que o tributo incide sobre o total das remunerações pagas.

Referente ao fato gerador da contribuição em comento, destaca-se que esse se comporta pela própria dívida de remuneração ao trabalhador, ou seja, a empresa que deixa de pagar as verbas remuneratórias aos seus trabalhadores para cumprimento de suas obrigações está como devedora da Seguridade Social (LAZZARI; CASTRO, 2023, p. 189).

4. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL E AS VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

No capítulo anterior foi possível destacar que remuneração é gênero e a contribuição previdenciária patronal é incidente não somente sobre a folha de salários, mas também sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados ao trabalhador. Dessa forma, é de extrema importância abordar a extensão do conceito de rendimentos, a fim de identificar a incidência (ou não) do tributo em questão sobre as denominadas verbas de natureza indenizatória.

Em compreensão lógica, o texto constitucional estabelece que a contribuição social será incidente sobre aqueles valores que foram pagos em razão do “trabalho”, dessa forma, a base de cálculo é determinada. No mesmo sentido, a legislação infraconstitucional esclarece que as verbas devem ser destinadas a “retribuir o trabalho”, situação que demonstra a clara evidência do legislador em deixar claro que a contribuição será incidente sobre verba de natureza remuneratória.

No entanto, o cerne da discussão se dá em razão da presença de verbas não excluídas do salário-de-contribuição (Art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91¹⁴) que, embora pagas ao trabalhador, não possuem a natureza remuneratória, visto que não decorre de uma contraprestação ao trabalho feito.

Frisa-se que nas mais diversas obrigações trabalhistas determinadas pela legislação, existem aquelas de natureza não salarial, como indenizações pagas pelos empregadores, o que permite a compreensão da não incidência da contribuição previdenciária patronal calculada

¹⁴ Lei n. 8.212/91. Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

sobre a folha de salários, por não possuir natureza jurídica de salário ou remuneração. (SCAFF e ARRUDA, 2012).

Um marco histórico jurisprudencial e de grande relevância para a temática ocorreu no julgamento do Recurso Especial n. 1.230.957-RS, no ano de 2014, visto que esse foi responsável pela discussão de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre as verbas de terço constitucional de férias, salário-maternidade, salário-paternidade, aviso prévio indenizado e importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

4.1 TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

O denominado “terço constitucional de férias” é uma proteção garantida pela Constituição Federal aos trabalhadores, previsto no Art. 7º da Carta Magna, prevê o pagamento de um terço a mais do que o salário normal quando existir o gozo de férias anuais remuneradas.¹⁵

A jurisprudência é pacífica ao compreender a não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, visto que determinada verba não compõe a base de cálculo para o tributo, uma vez que não constitui ganho habitual do empregado, possuindo, dessa forma, uma natureza indenizatória (compensatória).

Nesse sentido, segue o entendimento do Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Resp n. 1.230.957-RS:

A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel.Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" (Recurso Especial nº 1.230.957 – RS).

Dessa forma, o terço constitucional de férias não é considerado uma verba de natureza remuneratória e, portanto, incabível a incidência do tributo da contribuição previdenciária patronal.

4.2 SALÁRIO-MATERNIDADE

¹⁵ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 7º 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;

Tema que teve grande discussão no Poder Judiciário até o julgamento do Recurso Extraordinário 576967, com repercussão geral no Tema 72, é a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade.

Inicialmente, a própria Constituição Federal prevê a proteção à maternidade mediante a disposição do benefício previdenciário do salário-maternidade, sendo possível destacar que nos primórdios determinado benefício era suportado pelo empregador que, em razão disso, optava por não possuir mulheres em seu quadro de colaboradores, o que demonstra uma clara ofensa à proteção especial do trabalho da mulher (Art. 7º, XX, CF/88¹⁶).

Em contexto histórico, observou-se grande dúvida sobre a incidência ou não da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, sendo possível destacar que até o ano de 2013 o entendimento era pacífico de que determinada verba compunha a base de cálculo para incidência do tributo. Todavia, em 08 de março de 2013, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho inseriu um novo pensamento no Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial n. 1.322.945-DF.

Tal decisão sustenta a natureza de benefício do salário-maternidade, visto que é pago em momento que a gestante está afastada do trabalho, bem como esclarece que o pagamento da contribuição previdenciária patronal ofende direitos fundamentais destinados às trabalhadoras, vez que a incidência do tributo geraria um ônus ao empregador que, em decorrência disso, optava por não contratar mulheres.

Em pensamento progressista e de extremo intelecto, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em 2013, conseguiu estabelecer uma posição sólida e que é muito bem aplaudida nos dias da publicação deste artigo, visto que no ano de 2020, no julgamento do Recurso Extraordinário 576967, com repercussão geral (Tema 72), o Supremo Tribunal Federal determinou a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade.

A maioria dos ministros da Suprema Corte seguiram o relator, Roberto Barroso que, por sua vez, destacou que o salário-maternidade se trata de um benefício previdenciário recebido pela gestante que está afastada de suas atividades laborativas e, portanto, não pode ser considerado uma contraprestação pelo trabalho.

¹⁶ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

Ademais, destacou em seu voto que tributar o empregador seria um obstáculo à contratação de mulheres, visto que a incidência do tributo torna a maternidade um ônus aos empregadores, ocasião totalmente contrária à proteção da maternidade prevista em nossa Carta Magna.

Portanto, atualmente compreende-se pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade.

4.3 AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O aviso prévio, previsto no Art. 7º, XXI¹⁷, de nossa Constituição Federal, e regido pelo Art. 487, da Consolidação das Leis do Trabalho, é a comunicação que uma parte do contrato de trabalho deve fazer à outra de que pretende rescindir o instrumento jurídico sem justa causa, sob pena de pagar uma indenização substitutiva quando não o fizer. (MARTINS, 2005, p. 404).

Destaca-se que existem situações que o empregador decide dispensar o empregado sem justa causa, não o informando com a antecedência legal, ocasião que merece a aplicação do Art. 487, §1º, da Consolidação das Leis do Trabalho¹⁸, que permite a indenização do aviso prévio.

A verba em questão, por se tratar de uma indenização, não possui natureza remuneratória, visto que compensa um período em que o trabalhador deveria ter sido avisado sobre o rompimento futuro da relação empregatícia. Nesse sentido, esclarece Carrion:

O caráter indenizatório que se concede ao pagamento do aviso prévio não trabalhado, que a lei denomina erradamente salário, não lhe retira uma diferença que a realidade impõe: o de seu caráter eminentemente alimentar, o que não acontece com as demais tipicamente indenizatórias (CARRION, 2008, p. 396).

No mesmo sentido, sustenta o ministro Napoleão Nunes de Maia Filho no julgamento do REsp 1.322.945-DF:

Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre

¹⁷ Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
(...)

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

¹⁸ Consolidação das Leis do Trabalho. Art. 487 - Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato deverá avisar a outra da sua resolução com a antecedência mínima de:

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

a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Destarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

Dessa forma, nota-se pela não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o denominado aviso prévio indenizado por se tratar de uma clara indenização paga ao trabalhador, não sendo um rendimento habitual.

5 CONCLUSÃO

Este artigo investigou de forma detalhada a contribuição previdenciária patronal e sua aplicação sobre verbas de natureza indenizatória, revelando as complexidades jurídicas e as interpretações legislativas e jurisprudenciais vigentes. A análise demonstrou que, enquanto a contribuição previdenciária patronal é fundamental para o financiamento da Seguridade Social, sua incidência sobre verbas indenizatórias suscita debates significativos sobre a natureza dessas verbas e a adequação da aplicação tributária.

Constatou-se que as verbas indenizatórias, por definição, não deveriam estar sujeitas à tributação previdenciária, conforme estabelecido em múltiplas decisões judiciais e interpretações doutrinárias. No entanto, a realidade prática dessas aplicações nem sempre se alinha com a teoria, devido à complexidade das relações de trabalho e às mudanças na legislação. As nuances das decisões jurisprudenciais, como evidenciado no caso do salário-maternidade e do terço constitucional de férias, ressaltam a necessidade de um entendimento claro e consistentemente aplicado sobre o que constitui uma verba remuneratória versus uma verba indenizatória.

O estudo das normas que regem a contribuição previdenciária patronal, particularmente o Art. 22 da Lei n. 8.212/91, e a jurisprudência associada, como exemplificado pelo julgamento do Recurso Especial n. 1.230.957-RS, ilustram as nuances envolvidas na determinação de quais verbas devem ser sujeitas à contribuição. A interpretação de que algumas verbas têm caráter indenizatório e, portanto, não devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária, ajuda a definir os contornos de uma legislação que busca equilibrar os princípios de capacidade contributiva com as necessidades de financiamento do Estado.

Este estudo também sublinhou a importância de uma legislação tributária transparente e equitativa que reconheça a singularidade das verbas indenizatórias e trate de sua tributação de maneira justa, evitando a imposição de encargos financeiros desnecessários sobre os empregadores, o que, por sua vez, beneficia o ambiente econômico e o mercado de trabalho.

Por fim, este artigo chama atenção para a necessidade contínua de vigilância e revisão das políticas tributárias que afetam a contribuição previdenciária patronal. A garantia de que as leis sejam justas e aplicadas corretamente é essencial para manter a integridade do sistema de Seguridade Social e para proteger os direitos tanto dos empregadores quanto dos empregados, dentro do espírito da legislação brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho.: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del5452.htm>. Acesso em: 10 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 de abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.212/91, de 24 de Julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2024.

CASTRO, C. A. P. LAZZARI, J. B. **Direito Previdenciário**. – 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense; MÉTODO, 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

FILHO, A. OLIVEIRA, E. **Planejamento Tributário**. – 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário-de-contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. Salvador: JusPodivm, 2007.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 21ª Edição. São Paulo: Atlas, 2005.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

SCAFF, Fernando Facury e ARRUDA, Edson Benassuly. **A não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas trabalhistas de natureza indenizatória e eventual**. Atualidades Jurídicas: Revista do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Belo Horizonte, ano 02, n. 02, jan/jun 2012.

SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. – 13ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.