

A FALÁCIA DO CARÁTER INDENIZATÓRIO DE RENDIMENTOS DO EMPREGADO E A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

*The Falacy of The Reparatory Character of the Employee's Revenue
and the Constitutionality of The Payroll Taxation on Employers*

Adalmo Oliveira dos Santos Junior

*Procurador da Fazenda Nacional
Graduado pela Universidade Federal de Viçosa
Pós-Graduando em Ciências Penais
Ex-Tabelião de Notas*

Sumário: 1 Introdução; 2 A Seguridade Social, as Contribuições Previdenciárias e as Contribuições Patronais; 3 As Disposições Constitucionais e Legais das Contribuições Patronais e a Insurgência dos Contribuintes Empregadores; 4 A Exegese Constitucional; 5 A Falácia Caráter Indenizatório das Verbas Pagas ao Trabalhador; 5.1 A relação de trabalho e a natureza da remuneração do obreiro no âmbito do direito trabalhista; 5.2 A relação de trabalho e a natureza de sua remuneração do empregado na perspectiva civilista; 6 A Contribuição Patronal sobre o Terço de Férias e o Entendimento da Incidência na Remuneração dos Servidores Públicos; 7 Conclusão; Referências Bibliográficas.

RESUMO - O presente trabalho trata do embate existente entre os contribuintes empregadores, onerados por contribuição previdenciária sobre a folha salarial e a Fazenda Nacional. Apresenta a argumentação dos contribuintes para se verem livres de parte das contribuições e como os tribunais têm se manifestado acerca da questão. Tendo em vista a posição bastante difundida na jurisprudência de que algumas parcelas percebidas pelo trabalhador teriam natureza indenizatória e não remuneratória, e por isso isentas de contribuição previdenciária, faz-se um estudo com o escopo de esclarecer a natureza jurídica das mesmas de forma a afastar dúvidas sobre a incidência da contribuição previdenciária. Não menos importante é averiguação da finalidade e abrangência constitucional da norma de

incidência sobre as contribuições previdenciárias de responsabilidade dos empregadores. Por fim, traça-se um comparativo entre a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias do empregado e do servidor público, tecendo ainda, quanto ao último, críticas às posições adotadas pela jurisprudência.

PALAVRAS CHAVES - Contribuição Previdenciária. Contribuição Patronal. Caráter indenizatório. Caráter remuneratório. Constitucionalidade.

ABSTRACT - *This essay has the objective of discussing the conflicts between payroll taxpayers and the Brazilian Internal Revenue Service. It presents the arguments formulated by employer taxpayers in order to avoid paying some parts of such taxes and how the Judicial Courts have been deciding about that. Taking into account the widespread case law holding that determined payments made to employees have indemnity nature - which means they are exempted from payroll taxation - one carries out a study explaining the nature of these payments in order to verify whether there is legal support for taxation. It is also addressed an analysis on the scope of the Constitutional rule related to the payroll tax on employers. At the end, one makes a comparison between the payroll taxation on the 1/3 per cent salary vacation bonus payed to employees and civil servants, making criticism to the case law regarding the latter case.*

KEYWORD - *Payroll Tax. Payroll Tax on Employers. Repairing Character. Remunerative Character. Constitutionality*

1 INTRODUÇÃO

Seria despiendo trazer neste átimo ensinamentos sobre a supina importância das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. Sem sombra de dúvidas, as receitas oriundas dessa espécie tributária constituem atualmente a força motriz da maioria dos programas implementados pelo governo federal. A diminuição ou incremento na arrecadação das contribuições sociais gera impacto em toda a economia, uma vez que a aplicação dos recursos auferidos reflete nos programas assistenciais, políticas públicas, aposentadorias e até mesmo na fixação do salário mínimo.

O que está aqui a tratar é sobre a incidência das contribuições previdenciárias, exatamente as destinadas ao custeio da previdência social, mais especificamente sobre as contribuições incidentes sobre a folha salarial onde figuram como contribuintes os empregadores. São chamadas no seio do direito previdenciário de contribuições patronais, que em termos de relevância financeira não perdem para as outras contribuições sociais, porquanto vertidas para o custeio da previdência social.

Não obstante a reconhecida importância para o financiamento da seguridade social, o que se vê hodiernamente é uma tendência jurisprudencial,

cedendo ao pleito dos grandes contribuintes empregadores, de isentar os contribuintes de grande parte das contribuições patronais.

Os variegados fundamentos jurídicos encontrados para o afastamento da incidência das contribuições patronais chega a ser curioso, visto que continuando nesse marcha após alguns meses não sobraria sequer uma contribuição patronal a ser devida pelos empregadores. Engendrou-se uma caixa de pandora onde quaisquer argumentos encontrados para afastar uma dada contribuição patronal são ali colocados sem a menor sistematização com o restante do ordenamento jurídico.

Com base nessa disfuncionalidade da sistemática das contribuições patronais é que o presente trabalho se pauta. Intenta-se esclarecer pontos essenciais, e sistematizá-los de maneira a deixá-los consonantes com o ordenamento jurídico vigente.

2 A SEGURIDADE SOCIAL, AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E AS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS

Segundo o regramento proposto pela Constituição da República, “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” (art. 194). E tem por “objetivo o bem-estar e as justiças sociais” (art. 193).

A seguridade social engloba as políticas relativas à saúde, à assistência social e à previdência social e “destina-se a garantir, precipuamente, o mínimo de condição social necessária a uma vida digna, atendendo ao fundamento da República contido no art. 1º, III, da CRFB/88.”¹

A previdência social como se pôde aferir, é uma das formas de atuação do poder público na Ordem Social visando uma melhor justiça social. Distingue-se assim a seguridade social da previdência social. A relação entre os mesmos são de continente e conteúdo. Enquanto a seguridade social açambarca a quase totalidade de políticas públicas ligadas à assistência e proteção da população menos desfavorecidas, a previdência social é voltada à proteção do trabalhador contra infortúnios, sendo uma forma de seguro obrigatório em prol dos trabalhadores e suas famílias. E, conquanto a seguridade social seja universal, somente a previdência social é contributiva, ou seja, é universal para quem quer dela usufruir, contudo, depende de contribuição para sua fruição. Parte da doutrina afirma que em razão da contributividade, o princípio da universalidade seria abrandado na previdência social.²

Tendo em vista esse caráter contributivo, a Constituição previu no artigo 195 que incidirá contribuição previdenciária sobre os salários dos

1 TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. p. 01.

2 VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Curso de Direito Previdenciário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 23.

trabalhadores. Instituiu-se um tributo para financiamento do seguro social, um tributo, segundo Paulo de Barros Carvalho, de regime distinto dos impostos, de natureza vinculada.³ Para o trabalhador, o seguro social e sua contribuição para a previdência ganharam a feição de obrigatório.

Com o propósito de ainda financiar a previdência social a Constituição previu a contribuição previdenciária sobre a folha salarial. Essa contribuição paga pelos empregadores sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador é a que se chama de contribuição patronal.

A contribuição do trabalhador e a contribuição patronal são de extrema relevância, são elas que constituem um núcleo mínimo para financiamento da previdência social. Tanto o é que a Carta Magna vedou no artigo 167, inciso XI, a utilização de recursos oriundos das duas contribuições citadas para qualquer outro fim. Isso quer dizer que entrando o país em um colapso financeiro, há interesse primordial em se garantir ao trabalhador os benefícios da previdência social. E com razão, uma vez que os trabalhadores tem seus rendimentos descontados e muitas das vezes não fazem nenhuma poupança justamente por confiar no sistema previdenciário.

3 AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E A INSURGÊNCIA DOS CONTRIBUINTES EMPREGADORES

Como as contribuições patronais incidem sobre um leque considerável de parcelas salariais, não se fará o detalhamento de cada hipótese de incidência. Discorrer-se-á ao longo do trabalho sobre as mais discutidas.

Pois bem. A Constituição da república previu no artigo 195 as contribuições patronais:

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;

Regulamentando o disposto constitucional a Lei de Custeio da Previdência Social prescreveu:

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 184.

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.

A norma *supra* transcrita disciplinando a incidência da contribuição patronal fixou a alíquota e a base econômica, e no seu parágrafo 2º, ressalva algumas verbas da incidência da contribuição. A regra geral é que a contribuição patronal incida sobre quaisquer verbas pagas ao trabalhador, seja pelo próprio empregador ou não, desde que decorrentes da relação de trabalho.

Os contribuintes vislumbrando inconstitucionalidade na exação bateram às portas do poder judiciário questionando a constitucionalidade da contribuição patronal em diversas parcelas salariais. Em suma alegam que a Constituição ao prever a contribuição patronal quis que incidisse somente sobre as verbas remuneratórias pagas pelo empregador e não sobre verbas de natureza indenizatória.

Os contribuintes empregadores sustentam que muitas verbas que os trabalhadores recebem teriam natureza indenizatória, e sobre ela não incidiria contribuição previdenciária. Consideram por exemplo que a quantia recebida pelo empregado nos quinze primeiros dias do auxílio-doença pago pelo empregador e o auxílio-acidente pago pela previdência social teriam a natureza de indenização em prol do trabalhador.

Já no que percuta especificamente à contribuição patronal sobre o terço constitucional de férias, além dos fundamentos anteriores, defendem que a mesma não seria devida porque não trabalhador ao se aposentar não recebe o referido terço de férias.

Somente com o fito de exemplificar, aduz-se um julgado recente do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE UM TERÇO DE FÉRIAS GOZADAS. AUXÍLIO-DOENÇA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INEXIGIBILIDADE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SALÁRIO MATERNIDADE. EXIGIBILIDADE. NATUREZA SALARIAL. COMPENSAÇÃO. POSSÍVEL ENTRE

TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E RECEITAS DA MESMA ESPÉCIE. OBSERVÂNCIA AO RESP n. 1002932, JULGADO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

1. A Primeira Turma do STJ acolheu, por unanimidade, incidente de uniformização, adequando sua jurisprudência ao entendimento firmado pelo STF para declarar que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias.

2. O STJ pacificou entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento dos quinze dias que antecedem o benefício de auxílio-doença.

3. O pagamento correspondente ao período que o empregado trabalharia se cumprisse o aviso prévio em serviço (aviso prévio indenizado) não tem natureza remuneratória, mas sim indenizatória, não podendo constituir base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária.

4. O STJ pacificou entendimento no sentido de que o salário maternidade constitui parcela remuneratória, sobre a qual incide a contribuição previdenciária.

5. A compensação dos recolhimentos indevidos deve obedecer ao entendimento da Primeira Seção do STJ, no julgamento do Resp 1002932, de relatoria do e. Min. LUIZ FUX, submetido ao colegiado seguindo a Lei n. 11.672/08 (Lei dos Recursos repetitivos), com a incidência da Taxa Selic a partir do indébito, só podendo ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie, nos termos do artigo 66 da Lei n.º 8.383/91. 6. Apelação parcialmente provida. (Processo AC 200961000120800 AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1539461 Relator(a) JUIZ RENATO TONIASSO - TRF3 - SEGUNDA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:14/10/2010 PÁGINA: 231)

Infelizmente, a posição dos tribunais tem sido a do julgado *supra* descrito. Afastam grande parte da incidência das contribuições patronais fundando-se em critérios altamente discutíveis.

4 A EXEGESE CONSTITUCIONAL

O primeiro grande problema dos tribunais atualmente é simplesmente se esquivarem de uma análise constitucional para tema. Ora, se as contribuições previdenciárias estão previstas expressamente em lei e o órgão julgador entende que a contribuição sobre determinadas

parcelas seria inconstitucional, para o afastamento dessas contribuições seria necessário reconhecer a inconstitucionalidade da lei. E caso não se discuta propriamente a constitucionalidade da lei, mas afaste parte sua incidência, seria necessário, segundo previsto na súmula vinculante número 10 do Supremo Tribunal Federal, o julgamento pelo plenário.

Acontece que o grande desafio interpretativo a dar azo a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei circunda sobre a extensão das verbas recebidas pelo trabalhador que seriam passíveis de contribuição. Ressalte-se desde já que se deve conferir uma interpretação atenta aos fins perseguidos pela Constituição no caso concreto e não simplesmente o que transparece à luz do espectador.

A disposição topográfica do artigo 195 revela que a Constituição se esmerou em assegurar uma maior segurança ao custeio da previdência social, onde conta com a participação ativa de todos os setores da sociedade. Encontra-se os preceitos do custeio da previdência social no capítulo referente a ordem social, no qual o primeiro artigo do capítulo informa o objetivo de bem-estar e justiça sociais. Sobre o tema importante colacionar:

Ter como objetivo o bem-estar e a justiça sociais quer dizer que as relações econômicas e sociais do país, para gerarem o bem-estar, hão de propiciar trabalho e condição de vida, material, espiritual e intelectual, adequada ao trabalhador e sua família, e que a riqueza produzida no país, para gerar justiça social, há de ser equanimente distribuída. Destarte é a distribuição que realizada a justiça social, assegurando os parâmetros ideais para a existência digna, oferecendo a todos condição social, em que o bem-estar deve ser patente, a partir da verificação do padrão de vida da comunidade⁴

Analisando a *mens legis* em uma interpretação sistemática, parece afastar qualquer interpretação restritiva. Na cabeça do artigo 195 afirma-se que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”. Não é mister maiores ilações para se aclarar que a Constituição ergueu a seguridade social a um patamar elevadíssimo, de nítido interesse social. Revela um interesse da nação, da república.

É exatamente com base na finalidade perseguida no contexto constitucional relativa à ordem social que se deve interpretar as normas constitucionais, sob pena de descurar do bem a que visou proteção a Carta Magna. Utilizando uma precipitada e incoerente interpretação reducionista de determinada norma constitucional, macula-se e fere mortalmente o princípio da unidade da constituição. Para desvendar o sentido da norma,

4 REDECKER, Ana Cláudia. Artigos 193 e 194. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2101-2122, p. 2105

a hermenêutica lança mão do princípio da eficácia integradora onde “o intérprete desenvolve um raciocínio eminentemente crítico e global da Constituição para dela extrair a verdadeira finalidade de suas normas”.⁵

Ficadas tais premissas, resta analisar a norma em questão. Como algures transcrito, segundo o artigo 195 da Constituição, a contribuição patronal incide 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”.

Os contribuintes no claro intento de desonerar a folha salarial defendem a conclusão de que a contribuição patronal somente incide sobre as verbas salariais pagas aos trabalhadores. Contudo, não é isso que diz a norma.

A disposição constitucional é clara ao dizer que a contribuição incide sobre o salário e *demais rendimentos*, pagos ou *creditados* ao trabalhador. Ora, se a constituição quisesse restringir a contribuição sobre os salários pagos não teria inserido a expressão “demais rendimentos”, nem o termo “creditados”, e, tampouco a expressão “a qualquer título”. Não é preciso se esmerar muito para aferir que quando a Constituição fez uso da expressão “demais rendimentos” buscou abarcar rendas auferidas pelo trabalhador distintas do salário normalmente gozado. Quanto à expressão “ou creditados, a qualquer título”, vem esclarecer que não incide contribuição somente sobre o salário que é pago pelo empregador, mas sim sobre qualquer rendimento creditado em favor do trabalhador.

No que tange a expressão “a qualquer título” não parece sobrelevar maiores dúvidas que o intento do constituinte foi de ampliar ao máximo a incidência da contribuição patronal. Decerto, essa expressão não foi ali inserida para dar ensejo a uma interpretação restritiva do que seria passível de tributação. É da mais solar evidência que a intenção do legislador constituinte ao editar o dispositivo foi alargar a base econômica da contribuição previdenciária.

Ex positis, tome-se como exemplo duas das parcelas mais questionadas pelos contribuintes: aviso prévio indenizado e primeiros quinze dias do auxílio-doença. A pergunta que se faz para descobrir se sobre essas parcelas devem incidir contribuição patronal é se tais valores são rendimentos oriundos do vínculo do trabalho creditados em favor do trabalhador. A resposta é positiva, devendo, portanto, incidir contribuição patronal.

Destarte, por uma interpretação constitucional verifica-se a correção da incidência da contribuição patronal.

5 BULOS, Uadi Lammêgo. *Direito Constitucional ao Alcance de Todos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 80

5 A FALÁCIA CARÁTER INDENIZATÓRIO DAS VERBAS PAGAS AO TRABALHADOR

5.1 A RELAÇÃO DE TRABALHO E A NATUREZA DA REMUNERAÇÃO DO OBREIRO NO ÂMBITO DO DIREITO TRABALHISTA

Com o escopo de se escamotearem da incidência da contribuição patronal, os empregadores se esquivam de um debate constitucional direto e alegam que certas parcelas recebidas pelo trabalhador não possuem natureza remuneratória e sim indenizatória. Em razão disso não poderia incidir contribuição patronal, pois segundo afirmam, a contribuição somente incidiria sobre parcelas de natureza salarial e por isso remuneratórias.

Pelo exposto *supra*, o equívoco perpetrado por esta interpretação reside no fato de não haver restrição da natureza da parcelas percebidas pelo trabalhador para fins de incidência da exação patronal. A regra tributária da Constituição revela que seria passível de incidência o rendimento creditado a qualquer título, ou seja, pode ser remuneratório ou indenizatório. Entretanto, *ad argumentandum tantum*, discorrer-se-á sobre a natureza remuneratória – e não indenizatória – das verbas creditadas ao trabalhador.

O argumento dos contribuintes, de fascinante cintilação retórica, fraqueja quando é estudado à luz da doutrina do direito trabalhista e civilista. O que existe é uma confusão conceitual sobre a natureza da relação de emprego. Percebe-se o problema ao se examina essa relação. Quando um empregado trabalha, ele tem o direito de receber o combinado do empregador. Sob certa ótica poderia até se dizer que o empregado seria indenizado pelo esforço despendido em favor do empregador. Nesse aspecto, a contraprestação seria uma indenização pelo trabalho prestado. Essa ultrapassada teoria era sustentada nos idos do século XIX quando era defendido que o contrato de trabalho teria “natureza jurídica compra e venda, uma vez que o obreiro venderia sua força de trabalho ao empregador, em contrapartida a um preço, consubstanciado no salário”.⁶

Entretanto, a relação trabalhista não subsume a um comprador que compra a força de trabalho e um vendedor que vende sua prestação. O fato de o empregado não poder prestar o trabalho por algum tempo não tem o condão de desnaturar o caráter de remuneração de determinada verba trabalhista para ganhar uma feição indenizatória. Como bem acentua o Ministro Maurício Godinho Delgado a relação estabelecida é contínua.

Na relação de emprego não há ruptura entre o elemento alienado (trabalho) e seu prestador (obreiro), ao contrário da separação provocada normalmente pelo contrato de compra e venda (e também

6 DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2007. p. 310.

arrendamento, é claro). Mais que isso, a relação fático-jurídica estabelecida a partir de um contrato empregatício é contínua, ao contrário daquela inerente à compra e venda, nitidamente concentrada no tempo.⁷

As verbas pagas pelo empregador não são indenização pelo trabalho prestado ou pagamento por ele desvinculado de qualquer outra causa, mas uma remuneração ajustada no contrato empregatício e regulada também pela legislação. Não há que se falar em indenização. O alegado caráter indenizatório de determinadas verbas questionadas não existe, pois não há dano a ser reparado. Tudo que os empregadores apontam como verba de caráter indenizatório trata-se na realidade de obrigação legal e contratual.

5.2 A RELAÇÃO DE TRABALHO E A NATUREZA DE SUA REMUNERAÇÃO DO EMPREGADO NA PERSPECTIVA CIVILISTA

Quando se fala em natureza indenizatória de parcelas devidas ao empregado, está a se defender que certas parcelas devidas pelo empregador são obrigações de caráter indenizatório. Melhor explicando, considerando que o dever de pagar ao empregado é uma obrigação, e sendo esta de caráter indenizatório, seria, portanto, uma obrigação em indenizar, deixar sem dano. Então uma obrigação de reparar.

A obrigação de reparação do dano, segundo a doutrina civilista, é absorvida pela responsabilidade civil.⁸ Seguindo ensinamento do saudoso Caio Mário da Silva Pereira:

A responsabilidade civil consiste na efetivação da reparabilidade abstrata do dano em relação a um sujeito passivo da relação jurídica que se forma. Reparação e sujeito passivo compõe o binômio da responsabilidade civil, que então se enuncia como princípio que subordina a reparação à sua incidência na pessoa do causador do dano.⁹

Seguindo ainda o direito civil, a responsabilidade civil (obrigação de caráter indenizatório) é sempre “um dever jurídico sucessivo, associado a uma obrigação derivada”¹⁰ sendo “vinculada a um fato que lhe dê origem, sendo sempre consequência e não causa”¹¹. Desse modo, a obrigação

7 DELGADO, 2007, p. 311.

8 DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. v. 1. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 14.

9 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 11.

10 SANTOS JÚNIOR, Adalmo Oliveira dos. A indenização punitiva em danos patrimoniais: a viabilidade jurídica da aplicação dos punitive damages norte-americano no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 09-48. abr/jun 2007 p. 12

11 *Idem. ibidem*. p. 13

de caráter indenizatório é consequência de um fato jurídico anterior que lhe dá causa. Por isso, conceitua-se esse tipo de dever como “situação de quem, tendo violado uma norma qualquer, se vê exposto às consequências desagradáveis decorrentes dessa violação”¹².

José de Aguiar Dias, quando trata da fonte da obrigação de indenizar no subtítulo “A violação da obrigação preexistente é a fonte da responsabilidade” ensina:

Marton esboça, com dados tomados às doutrinas objetivas, mas completados por opulenta contribuição pessoal, o seu sistema unitário. Parte da definição de que a responsabilidade é necessariamente uma reação provocada pela infração de um dever preexistente. A obrigação preexistente é a verdadeira fonte da responsabilidade, e deriva, por sua vez, de qualquer fator social capaz de criar normas de conduta.

[...]

Estabelecido o primeiro elemento, temos o segundo, aquele intimamente ligado: é a violação do dever, preexistente. Neste segundo elemento é que o estado de responsabilidade se distingue do estado de simples obrigação: ‘O estado de responsabilidade não é senão o estado sobrevindo em consequência da inexecução da obrigação, dando lugar à aplicação de sanções’.¹³

Resta evidente que o dever por pagar determinada quantia por exigência legal não seria responsabilidade civil (obrigação de indenizar), vez que se trata de obrigação preexistente. Somente com a violação dessa obrigação que surdiria a obrigação de indenizar. Por óbvio, quando se exige a própria obrigação depois de descumprida, não transforma a sua natureza. A indenização só surge quando da violação acarreta outra consequência jurídica a não ser a própria obrigação.

Em sendo o dever de caráter indenizatório necessariamente advindo de uma violação de uma norma anterior, chega-se a inexorável conclusão de ser a argumentação para o afastamento de determinadas verbas da base de cálculo das contribuições patronais, totalmente incompatível com a construção do direito civil. Isso se deve ao fato de a obrigação que tanto se defende a natureza indenizatória, na verdade, tratar-se de obrigações decorrentes do próprio contrato de trabalho.

Eis o ponto central da discussão. A obrigação de pagar ao empregado se origina ou do contrato de trabalho, ou da legislação trabalhista, e não de

¹² *Idem. ibidem.* p.13

¹³ DIAS, 1994, p. 95-96.

uma violação ao alguma norma perpetrada pelo empregador. Não sendo um dano ocasionado por uma conduta anti-jurídica do empregador não caberia em falar em obrigação de caráter indenizatório, porquanto o dever de pagar foi engendrado pelo contrato de trabalho ou pela legislação empregatícia.

Ora, para ter o pagamento de uma verba de caráter indenizatório seria pressuposto necessário o descumprimento de uma obrigação, para a partir daí surgir o dever de indenizar. O aviso prévio, por exemplo, é um direito do trabalhador constitucionalmente assegurado. E se por um acaso empregado e empregador acordassem no contrato de trabalho que o mesmo se estenderia por mais 60 (sessenta) dias sem a necessidade de prestação do trabalho pelo empregado em caso despedida imotivada. Onde estaria o caráter indenizatório? Evidente que a obrigação de pagar 60 (sessenta) dias decorreria do contrato, uma obrigação contratual e não obrigação derivada de um dano causado a outrem. Seria uma responsabilidade pelo pagamento oriundo do contrato de trabalho, na doutrina de José Aguiar Dias, uma obrigação preexistente.

5.3 A AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS PARA CARACTERIZAR A OBRIGAÇÃO DE INDENIZAR

Mais translúcida fica a inidoneidade da alegação de caráter indenizatório de certas parcelas trabalhistas quando é colidido com os elementos da responsabilidade civil. É cediço que para se caracterizar a obrigação de alguém reparar um dano deve ficar caracterizado os três elementos, quais sejam, a conduta, o dano injusto e o nexo causal entre a conduta e dano injusto. Tais elementos são pressupostos para a concretização do dever de indenizar.

Passa-se o foco da discussão para a ausência dos elementos caracterizadores do dever de indenizar, mormente o dano. Elegeu-se o dano injusto porque ele é insuspeito para que fique tracejada a obrigação de indenizar. Aduz-se novamente o magistério de Caio Mário da Silva Pereira:

Logo de plano ocorre assentar que o dano é elemento ou requisito essencial na etiologia da responsabilidade civil. Ao propósito, dizem os irmãos Mazeaud que entre os elementos constitutivos da responsabilidade civil, o prejuízo é o que menos suscita discussões, a tal ponto que a imensa maioria da doutrina contenta-se com registrar a regra. Pois que se trata de reparar, é preciso que haja alguma coisa a ser reparada.¹⁴

O dano para ensejar a obrigação de indenizar deve ser um dano injusto suportado por alguém e em razão da conduta de outro. Nestes termos, lança-se nova pergunta: onde está o dano na situação que ocorre

¹⁴ PEREIRA, 1998, p. 38.

quando o empregador tem que pagar os primeiros quinze dias do auxílio-doença? Em uma resposta pouco pensada poderia até responder dizendo que o dano seria que se o patrão não arcasse com o auxílio-doença o empregado teria um desfalque no seu rendimento. Então se volta a perguntar: e a conduta? E o nexa causal entre o dano e a conduta?

No que tange a conduta, pode-se até facilitar a discussão em favor dos empregadores contribuintes dizendo que seria responsabilidade objetiva. Contudo, quando se analisa o nexa de causalidade não há outra saída a não ser considerar absolutamente imprópria a tentativa de adequação entre obrigação de pagamento dos primeiros quinze dias do auxílio-doença e obrigação de indenizar. É que não haveria nexa causal algum. Se o empregado contrai dengue em sua residência e não pode trabalhar por dez dias, o fato de não poder trabalhar nada teria a ver com o empregador caso não houvesse a obrigação legal deste em pagar o salário.

Na contribuição patronal sobre os primeiros quinze dias de auxílio-doença, a doença do empregado no mais das vezes não possui relação direta com o exercício do trabalho. Não haveria conduta omissiva ou comissiva do empregador e tampouco nexa causal.

Algum incauto até poderia sustentar que o empregador indeniza o trabalhador no período que este esteve impossibilitado para trabalho por motivo da doença. A asserção, numa perspectiva leiga, estaria correta, porquanto o empregador realmente deixaria o trabalhador sem dano algum, pois pagaria pelo período em que este permaneceu sem trabalhar. Ocorre que, como visto, não é assim que é constituída a obrigação de indenizar. Aliás, com base nesse raciocínio, tudo na vida que adimplimos seria uma indenização, até mesmo o salário, já que usando da mesma lógica, o empregador indeniza o trabalhador pelo esforço prestado para execução das atividades laborais.

Dessa maneira, aclara-se que a debatida natureza de algumas parcelas pagas ao trabalhador, nada tem de caráter indenizatório. Antes de afirmar a natureza, deve-se perquirir a existência dos elementos caracterizadores da obrigação de reparar e caso seja necessário e fonte da obrigação jurídica.

Importante que fique clara a disceptação que se coloca. O tema é afeto mais o direito civil e trabalhista que o direito tributário, pois a discussão gira em torno da natureza da obrigação de pagar certos valores ao empregado. Para a natureza da obrigação ser indenizatória, faz-se necessário que atenda a pressupostos traçados no direito civil, sob pena de ferir a unidade do sistema jurídico.

Portanto, não há fundamento jurídico válido para sustentar que a obrigação de pagar determinadas verbas impostas pela lei seja obrigação de caráter indenizatório, uma vez que a indenização somente surge por violação a uma norma. Dessa forma não seria correto atribuir caráter indenizatório a verbas pagas ao trabalhador em estrito cumprimento

ao disposto no contrato de trabalho ou na legislação regente da relação trabalhista, porquanto se trata de obrigação legal e contratual.

6 A CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE O TERÇO DE FÉRIAS E O ENTENDIMENTO DA INCIDÊNCIA NA REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS

A contribuição patronal sobre o terço de férias é um tema curioso, porque com um estudo mais acurado na jurisprudência se constata que muitos magistrados afastaram a incidência do tributo utilizando precedentes relativos à constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o terço de férias dos servidores públicos.

Não há inteira identidade entre as contribuições sobre terço constitucional de férias dos servidores públicos e empregados regulados pelo regime geral de previdência social. Contudo, hoje é relativamente fácil encontrar julgados afastando a contribuição previdenciária em ambos os casos.

Quanto a incidência da contribuição sobre os servidores públicos, o entendimento para afastar a incidência era de que os valores recolhidos a título de terço de férias não eram incorporados para fins de aposentadoria, visto que o servidor inativo não recebe o referido adicional. Por este motivo, alegam que não caberia a tributação sobre seu rendimento. Quanto aos empregados, soma-se a este argumento a alegação de natureza indenizatória da verba.

No tocante a natureza indenizatória, não se faz necessários mais comentários, porquanto se trata de um direito conferido ao trabalhador pela própria Constituição da República. O fato de o empregado após aposentar-se não receber o terço de férias, não interfere na obrigação do empregador em pagar contribuição sobre o valor, uma vez que se trata de um rendimento do trabalho, conforme previsto no art. 195. Em razão de ser uma obrigação tributária a ser cumprida pelo empregador com fundamento em norma distinta da que confere supedâneo à contribuição do servidor público, não há que se falar em identidade entre as contribuições. Ademais, na contribuição do adicional do servidor público o contribuinte é o próprio servidor, na contribuição do empregado o contribuinte é o empregador.

Aliás, parenteticamente, não há receio em dizer que a construção jurisprudencial em que praticamente se expurgou do mundo jurídico qualquer discussão acerca da contribuição previdenciária sobre o terço de férias dos servidores públicos, está totalmente incoerente do decido pelo Supremo Tribunal Federal em matérias quejandas.

Atualmente, como dito agora a pouco, afasta-se a contribuição previdenciária sobre o adicional de férias em razão do servidor em inatividade não ter direito a sua percepção. O simples fato de não receber determinada verba no futuro não é empecilho para a tributação de certo

recebimento, pois no que toca o regime previdenciário, não vigora no Brasil, como regra, o sistema de capitalização. Segundo a doutrina previdenciária:

A nova redação do *caput* do art. 40, da Constituição da República, inclui característica de solidariedade no regime próprio de previdência dos servidores públicos ocupantes de cargo efetivo e esclarece que os entes públicos e os servidores, ativos, inativos e seus pensionista serão responsáveis pelas contribuições vertidas.

A solidariedade que já era um princípio implícito nesse sistema previdenciário, pela adoção do modelo de repartição simples adotado.

Explico. *Existem duas formas básicas de organização previdenciária: o sistema de capitalização, consistente na cobrança de contribuição que possibilite o pagamento dos próprios benefícios e das demais despesas de administração, com a formação de um fundo de reserva individualizado ou de capitalização; e o regime de repartição simples, que prevê a fixação anual do valor das contribuições destinadas ao custeio dos benefícios de todos os filiados.*

Tanto o Regime Geral de Previdência Social quanto os regimes próprios sempre foram baseados no princípio da solidariedade. Estruturados com apoio em um sistema de repartição simples, o filiado não contribui para a formação de um fundo próprio capaz de custear suas futuras prestações previdenciárias. Suas contribuições são vertidas para todo o sistema e servem para pagar as prestações mantidas para o grupo de filiados. O regime de repartição possibilita uma melhor repartição de renda e a proteção social mesmo daqueles que, por algum infortúnio não teriam ainda contribuído com quantia suficiente para, sozinhos, garantir o benefício (imaginemos um servidor que faleça um mês após a posse: mesmo assim deixará pensão para seus dependentes, o que não ocorreria se fosse o sistema da capitalização). A solidariedade do regime de repartição é uma característica dos regimes públicos de previdência brasileiros desde o início de sua organização.¹⁵

Adotando-se o raciocínio de que não incidiria contribuição sobre o terço de férias porque não recebe a quantia na aposentadoria, *a fortiori*, teria que se excluir a tributação o provento dos inativos, contudo, tal incidência foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Com percuciência os Ministros da Suprema Corte entenderam que a contribuição previdenciária incide sobre os proventos para o bem de todo o sistema e por não existir o alegado caráter sinalagmático que se sustenta. Extraí-se do voto vencedor do Ministro Cezar Peluso na ADI 3.218/DF:

¹⁵ TAVARES, 2007, p. 390.

Ninguém tem dúvida, porém, de que o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da Constituição da República, não é nem nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado, e, tampouco de que o valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas tributo destinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social, que é terreno privilegiado de transcendentais interesses públicos ou coletivos.

18. O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se princípio estrutural da solidariedade.

Verifica-se, portanto, que para isentar a quantia recebida a título de terço de férias de contribuição previdenciária, teria que se desobservar toda a principiologia previdenciária e todo o arcabouço jurídico. Isso porque o sistema adotado é o de repartição simples e não capitalização, e, também pelo fato da declaração de constitucionalidade da incidência sobre as aposentadorias dos servidores públicos.

Com isso, espanca-se qualquer dúvida acerca da idoneidade da contribuição patronal sobre o adicional constitucional de férias.

7 CONCLUSÃO

Ao longo da exposição instigou-se à compreensão constitucional sobre as contribuições para o custeio da previdência social a cargo dos empregadores, utilizando para tanto, de uma interpretação finalística e sistemática. Resultou na percepção de que a Constituição da República almejou alargar ao máximo a fonte de custeio da previdência social.

Quanto ao estudo da natureza das verbas recebidas pelo trabalhador, buscou-se sistematizar sua natureza jurídica de acordo com os postulados do direito civil e trabalhista. O desfecho foi a apreensão de que não há adequação entre a natureza proposta com o fim de esquivar da tributação com a construção doutrinária civilista e trabalhista.

No tema específico de contribuição patronal sobre o terço de férias mostrou a falta de identidade entre a contribuição patronal e a contribuição dos servidores públicos sobre a verba salarial e a incoerência da jurisprudência com o entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado na ADI 3.218/DF.

Importante asseverar que numa análise estritamente jurídica, com espreque no direito constitucional, civil e trabalhista, não há a menor plausibilidade de o

contribuinte empregador se esquivar das contribuições patronais questionadas no judiciário. Não cabe ao poder judiciário ceder a pressões das grandes empresas e argumentos despidos fundamento jurídico idôneo.

Certo que ao desonerar a folha salarial das empresas que mais empregam, fomenta as contratações e reduz o desemprego. Contudo, ao fazer a desoneração por intermédio do poder judiciário, infelizmente acaba por privilegiar conglomerados que possuem condições de patrocinar grandes escritórios. Ao isentar tais empregadores, impacta negativamente na vida das pequenas empresas, pois em virtude do baixo índice de automação, são as que mais dependem de mão-de-obra e deforma ainda mais a livre concorrência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BULOS, Uadi Lammêgo. *Direito Constitucional ao Alcance de Todos*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2007.

DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. v. 1. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REDECKER, Ana Cláudia. Artigos 193 e 194. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2101-2122.

SANTOS JÚNIOR, Adalmo Oliveira dos. A indenização punitiva em danos patrimoniais: a viabilidade jurídica da aplicação dos punitive damages norte-americano no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 09-48. abr/jun 2007.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Curso de Direito Previdenciário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.