

# Ganhos habituais e conceitos eventuais no direito previdenciário

Fábio Piovesan Bozza

Advogado em São Paulo, mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, professor convidado em cursos de pós-graduação, ex-conselheiro do CARF.

*Artigo publicado no livro “Contribuições no Direito Tributário. Evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF”, São Paulo: MP Editora, 2021.*

Delimitar os diversos aspectos de incidência das contribuições previdenciárias tem sido tarefa árdua a todos os envolvidos no recolhimento desses tributos. A Constituição Federal de 1988 autoriza a oneração, originalmente, sobre “folha de salários” e, após a Emenda nº 20/98, também sobre “demais rendimentos do trabalho”. Desde então, Fisco e contribuintes têm se digladiado nos tribunais para traçar as principais linhas divisórias acerca dos eventos que permitem ou que afastam a cobrança. O destaque da insegurança jurídica criada até o presente momento recai sobre os critérios para definição das verbas que compõe a base de cálculo.

Tome-se, por exemplo, a remuneração dos empregados. Além do salário, as contribuições previdenciárias patronal e dos trabalhadores devem ou não incidir sobre as chamadas “conquistas sociais”: o décimo terceiro salário, os adicionais, as férias e o respectivo terço constitucional? E sobre os auxílios e os benefícios previdenciários? E sobre as gratificações, os prêmios, os abonos, as “stock options”, os bônus de contratação, tão comuns nos pacotes atuais de contratação?

A questão ganha complexidade em diferentes planos normativos. Muitas regras criadas pela Constituição, pela legislação ordinária, pelos decretos e pelas instruções normativas perpetuam a dúvida e estimulam litigiosidade ao introduzir comandos ambíguos, que não guardam coerência entre si e que extrapolam a competência legislativa.

Diante da falta de balizas sedimentadas aptas a convencer Fisco e contribuintes sobre a natureza de determinada verba, o Poder Judiciário é acionado para resolver a disputa. As decisões judiciais, no entanto, têm sido caracterizadas majoritariamente por análises casuísticas, cujas razões de decidir não podem ser generalizadas para outras verbas. Sem contar as reviravoltas de entendimentos nas instâncias superiores e a já mal-acostumada longevidade

processual que assola todos os jurisdicionados, circunstâncias que infelizmente dificultam a pacificação dos conflitos.

## **1. A tributação de administradores, autônomos e avulsos e a decisão do STF de 1994**

No primeiro grande embate, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772, ocorrido em 1994, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária patronal (CPP) sobre as remunerações pagas a administradores ou autônomos, veiculada pela Lei nº 7.787/89. O tribunal argumentou que a cobrança desrespeitava a competência tributária outorgada pelo art. 195, inc. I da Constituição Federal, em sua redação originária, por extrapolar a figura do “empregador” e a noção de “salário”. Ou seja, no ponto que é importante enfatizar, o sentido da expressão “folha de salários” não poderia ter sido ampliado a fim de abarcar a remuneração percebida por administradores e autônomos. Remuneração é gênero, da qual salário é espécie, salientaram diversos ministros.

Na oportunidade, o voto vencedor do ministro relator Marco Aurélio destacou: *“Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do artigo 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irreduzibilidade salarial – inciso VI do artigo 7º da Carta”*. Em outra passagem, foi enfático ao assinalar que *“o inciso I do artigo 195 cuida não de remuneração, não de folha de pagamentos, mas de folha de salários”*.

Restou consagrado no julgamento do RE 166.772, pois, o *casamento* entre as noções de “salário” para o direito do trabalho e para o direito previdenciário.

## **2. As adequações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/1998**

Os impedimentos judiciais postos à cobrança de contribuição previdenciária sobre as remunerações de administradores, avulsos e autônomos só foram superados posteriormente: primeiro, pela edição de norma específica baseada na competência residual prevista no art. 195, §4º da Constituição (Lei Complementar nº 84/1996) e, depois, pela atualização da competência tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 20/1998 e pela legislação ordinária superveniente.

Com a referida emenda, a regra constitucional de competência passou a permitir a cobrança de contribuição previdenciária patronal do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a *folha de salários e demais*

*rendimentos do trabalho* pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Ou seja, alguns conceitos foram acrescidos enquanto outros foram mantidos, a exemplo da expressão “folha de salários”.

No âmbito infraconstitucional, a Lei nº 8.212/91 foi sendo alterada repetidamente. A base de cálculo da contribuição previdenciária patronal é regida, principalmente, pelo art. 22.

Em sua origem, o dispositivo previa a incidência “*sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços*”.

Depois de diversas alterações, o dispositivo prevê atualmente a incidência “*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*” (conforme Lei 9.876/99).

Ainda assim, o art. 22 é insuficiente para delinear os contornos da incidência sobre aquelas verbas recebidas pelo trabalhador. Na exegese, outros dispositivos são agregados – a exemplo do art. 28, que trata da base de cálculo da contribuição previdenciária do trabalhador, bem como do §9º desse mesmo artigo que trata das exclusões – a fim de distinguir as verbas de natureza remuneratória das verbas de natureza indenizatória. Mas as disputas judiciais envolvendo a tributação continuam.

### **3. O alcance da expressão “folha de salários” para fins previdenciários e a decisão do STF de 2017**

No julgamento do RE 565.160 (tema 20), ocorrido em 29/03/2017, mais de vinte anos depois do veredito dado no RE 166.772, o Supremo Tribunal Federal voltou a analisar a extensão da incidência da contribuição previdenciária patronal constante do art. 22, I da Lei nº 8.212/91, a partir da regra de competência tributária constante do art. 195, I, “a” da Constituição Federal e, mais especificamente, a partir do conceito de “folha de salários”. O conflito de interesses envolvia período anterior e posterior à Emenda nº 20/98.

A ação discutia a incidência da contribuição patronal sobre adicionais (de periculosidade, e insalubridade), gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário percebido), comissões e quaisquer outras parcelas

pagas habitualmente, ainda que em utilidades, previstas em acordo ou convenção coletivas ou mesmo que concedidos por liberalidade do empregador não integrantes na definição de salário.

Os contribuintes defendiam que o conceito de “salário” seria diferente do conceito de “remuneração”, com arrimo no art. 7º, VII e VIII da Constituição Federal e em julgados da própria corte, a exemplo do RE 166.772. A contribuição previdenciária patronal só poderia incidir sobre a contraprestação especificamente paga pelo empregador em razão dos serviços desenvolvidos pelo trabalhador (“salário”, nos termos do art. 3º da CLT). A remuneração, ao contrário, seria mais ampla e contemplaria verbas de natureza salarial (tributáveis) e de natureza indenizatória (não tributáveis).

O contribuinte perdeu a discussão. O tribunal considerou que todas aquelas verbas seriam legitimamente alcançadas pela contribuição previdenciária patronal, antes e depois da EC 20/98. Entretanto, a partir desse julgado pelo plenário da mais alta corte do País, um importante componente foi oficialmente integrado, por votação unânime, na equação tributária das contribuições previdenciárias: a presença do “ganho habitual”.

Antes de analisá-lo, cabe lembrar duas distinções feitas pelos ministros previamente ao julgamento do mérito propriamente dito.

A primeira distinção foi feita nos votos dos ministros Fux, Fachin e Barroso: o julgamento desse RE 565.160 (tema 20), voltado às contribuições previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), não se confunde com o julgamento do RE 593.068 (tema 163), que cuidou do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição do servidor público, à luz das particularidades da EC 41/03 e do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

De acordo com o ministro Barroso: *“Após a EC 41/2003, com o fim da aposentadoria integral e com o cálculo dos proventos com base nas contribuições pagas, numa tentativa de equiparar o regime próprio ao regime geral, veio a Lei 10.887/2004 e isentou as verbas em discussão.”* E mesmo antes da EC 41/03, não se poderia tributar certas verbas porque elas não entravam no cômputo da aposentadoria integral. A tese firmada no tema 163 foi: *“Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade”*. Consequentemente, as conclusões alcançadas pelo tribunal quanto à incidência ou não de uma verba para um regime previdenciário não podem ser automaticamente transpostas para o outro.

A segunda distinção foi elaborada nos votos dos ministros Fux e Alexandre de Moraes: a restrição a “folha de salários” feita no RE 166.772 com o objetivo de excluir os administradores, avulsos e autônomos da incidência previdenciária, apenas analisou a questão

sob o ponto de vista da sujeição passiva, não vinculando o tribunal quanto ao conteúdo do conceito em sua aplicação aos próprios empregados.

Conforme o ministro Fux: *“O alcance restritivo conferido à expressão “folha de salários” do artigo 195, inciso I, da Constituição pelo Plenário da Corte no julgamento do RE nº 166.772 (Rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 12/05/1994, DJ de 16/12/1994), no sentido de excluir os valores recebidos por trabalhadores avulsos, autônomos, sócios-gerentes, sócios-cotistas ou administradores analisou a questão sob a ótica das relações abrangidas como fonte de custeio da Seguridade Social. Diante disso, concluiu que apenas as parcelas pagas em decorrência de relação de emprego poderiam ser alcançadas pela incidência da contribuição previdenciária, sem avançar, contudo, no alcance que se poderia dar à expressão em relação ao conteúdo das parcelas abrangidas. É dizer, no julgamento do RE 166.772, o STF se manifestou somente acerca da sujeição passiva da contribuição previdenciária a cargo do empregador e não sobre o alcance da base de cálculo da referida exação”*.

No exercício gratificante da arte de interpretar – para reverenciar expressão consagrada na ementa do RE 166.772 – é possível perceber a dinâmica dos pensamentos dos ministros que determinam os sentidos das palavras e expressões utilizadas pela Constituição Federal, conforme o contexto e o tempo.

Basta comparar o pensamento do ministro Marco Aurélio explicitado no RE 166.772, transcrito linhas atrás, com o seguinte entendimento formulado pelo ministro Fux no RE 565.160: *“a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário”*.

Percebe-se que aquele “casamento” entre as noções de “salário” para o direito do trabalho e para o direito previdenciário noticiado no RE 166.772 foi um “casamento por conveniência”. No RE 565.160 (tema 20), é perpetrado o respectivo divórcio.

Subjacente à tal distinção e servindo de potente vetor interpretativo jaz a notória e sempre invocada *solidariedade* de toda a sociedade no fomento da seguridade social. A partir dela (e também por ela), muitas decisões são justificadas. Conforme aduz o ministro Gilmar Mendes, o propósito do constituinte foi criar um sistema de seguridade abrangente, insuscetível de ser transmutado a partir de ações tópicas, *“porque se torna impossível emprestar sustentabilidade a esse modelo a partir de expedientes hermenêuticos que não condizem com o próprio propósito maior do Texto Constitucional e, também, a própria expressão utilizada num*

*sentido obviamente mais abrangente do que a expressão salário, tal como entendida nas relações trabalhistas”.*

Aliás, o voto do ministro Ilmar Galvão, no julgamento do RE 166.772, é conduzido pelo resguardo da integridade do sistema de seguridade social. Embora vencido naquela assentada, ele foi a favor da incidência previdenciária sobre a remuneração de administradores, autônomos e avulsos porque o pagamento de benefício depende de fonte de custeio (art. 195, §5º), caso contrário tais indivíduos ficariam desabrigados da Previdência Social.

Pois bem. De volta ao RE 565.160 (tema 20), ao adentrar ao mérito, todos os ministros concordam que o conceito de “folha de salários” do art. 195, I deve ser alcançado conjugando-se outros dispositivos constitucionais – a exemplo do art. 201, “§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” – sendo desnecessário buscar o sentido na legislação trabalhista, porque o constituinte já teria trazido elementos suficientes. Indiferente para o deslinde do caso, portanto, a distinção feita entre “salário” e “remuneração”.

*“Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e §11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria”, assevera o ministro Fux.*

Para o ministro Marco Aurélio: *“Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade. Surge inadequado distinguir o período coberto pela cobrança se anterior ou posterior à Emenda Constitucional nº 20/1998. No próprio requerimento veiculado na inicial, menciona-se o pagamento habitual das parcelas citadas, buscando-se afastar, mesmo diante do artigo 201, a incidência da contribuição”.*

No entendimento do ministro Alexandre de Moraes, *“para fins previdenciários, o texto constitucional adotou a expressão “folha de salários” como o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho realizado, incluindo gorjetas, comissões, gratificações, horas-extras, 13º salário, adicionais, 1/3 de férias, prêmios, entre outras parcelas cuja natureza retributiva ao trabalho habitual prestado, mesmo em situações especiais, é patente”.*

Na mesma toada caminha a ministra Carmen Lúcia quando afirma que: *“Da expressão ‘ganhos habituais do empregado’ se pode extrair base de incidência mais ampla para a contribuição social do que o conceito restrito de salário oferecido pelo Direito do Trabalho, a abranger todas as parcelas de caráter remuneratório pagas em decorrência do contrato de trabalho, ainda que por terceiros.”*. Ademais, a ministra justifica sua posição diante da seguinte constatação: *“limitar a aplicação do art. 201, §11, da Constituição à contribuição previdenciária devida pelos empregados seria contra o princípio da solidariedade social, base do custeio da seguridade social (art. 195, caput, da Constituição da República), pois importaria atribuição de base de cálculo mais restrita à parte do contrato de trabalho que goza de maior capacidade contributiva, ou seja, o empregador”*.

Enfim, a partir do julgamento do RE 565.160 (tema 20), o conceito de “folha de salários”, previsto no art. 195, I, “a” da Constituição Federal deve ser interpretado como abrangente de todos os ganhos habituais do empregado, percebidos a qualquer título, conforme alude o art. 201, §11º do mesmo diploma.

Embora o comando exista desde a promulgação originária da Constituição, a abordagem sistemática dada pelo tribunal é inédita. A Lei nº 8.212/91 menciona a expressão em diversos momentos, mas sempre com alcance restrito, equivalente a salário (*“os ganhos habituais sob a forma de utilidades”*). Na verdade, o ministro Carlos Velloso já tinha antecipado tal exegese, no julgamento do RE 166.772, mas restou vencido: *“Conforme se vêem, o conceito de salário, no direito previdenciário, é muito mais elástico do que aquele que deflui do direito do trabalho. Ora, se o art. 195, I, da Constituição, diz respeito ao Direito Constitucional Previdenciário ou Direito Constitucional da Seguridade Social (C.F., artigos 194 e segs.; art. 22. XXIII; art. 24, XII), é no direito previdenciário ou da seguridade social que devemos buscar o conceito de salário. E, conforme vimos, o conceito de salário no direito previdenciário ou da seguridade social não é o mesmo do direito do trabalho. Salário, naquele, tem conceito muito mais elástico, liga-se à contribuição que é paga pelo segurado, é o quantum sobre o qual recai a alíquota da contribuição”*.

#### **4. “Ganhos habituais” e a base de cálculo das contribuições previdenciárias**

Mas o que são “ganhos habituais”? Habituais são periódicos, recorrentes? Uma vez por ano é periódico? E a cada cinco anos? Há outro sentido a considerar além do critério temporal? Ganho esperado, talvez? A pergunta é pertinente porque, a partir da resposta dada, Fisco e contribuintes poderão analisar, por exemplo, a pertinência e a extensão das verbas excluídas da tributação pela legislação ordinária.

Por exemplo, os “ganhos eventuais” excluídos da tributação pelo art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91. A desoneração ocorre por se tratar de norma de isenção (embora seja um ganho habitual e esteja dentro da competência constitucional para instituição de contribuição previdenciária, a lei afasta a respectiva incidência)? Ou a desoneração ocorre por se tratar de norma meramente declaratória de não-incidência, a representar situações fora da competência constitucional, como um não-ganho habitual?

A partir da respectiva resposta, os interessados poderão avaliar a pertinência ou não de condições eventualmente impostas pela lei para fruição da desoneração.

De pronto, podemos seguramente considerar como “ganhos habituais” as verbas discutidas no próprio precedente judicial, quais sejam: adicionais (de periculosidade e insalubridade), gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excederem 50% do salário percebido), comissões e quaisquer outras parcelas pagas habitualmente.

Além disso, o ministro Barroso dá importante contribuição na busca de sentido dos “ganhos habituais” ao formular sua proposta de tese para o precedente: *“o art. 22, I da Lei 8212/91 é constitucional, devendo a contribuição previdenciária do empregador incidir sobre verbas decorrentes diretamente da relação de trabalho, pagas habitualmente e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, excluídas as de claro caráter indenizatório e as pagas eventualmente por mera liberalidade”*. Só não conseguimos afirmar se os demais ministros comungam do mesmo entendimento.

Decisões judiciais posteriores ao RE 565.160 (tema 20) também ajudam a delimitar o sentido de “ganhos habituais”. No julgamento do RE 1.072.485 (tema 985), ocorrido em 31/08/2020, o plenário do tribunal analisou a incidência de contribuição previdenciária sobre terço constitucional de férias, gozadas e indenizadas. Os ministros concluíram pela incidência no caso de terço constitucional de férias gozadas, mas afastaram a tributação no caso de férias indenizadas.

O ministro Marco Aurélio destacou que, excetuadas as verbas nitidamente indenizatórias, destinadas a recompor o patrimônio jurídico do empregado em caso de perda ou violação de direito, devem ser considerados remuneratórios os rendimentos pagos em decorrência do contrato de trabalho em curso (conceito mais amplo), e não somente sobre o que adimplido pela prestação de serviços em sentido estrito. As férias, quando gozadas, configuram afastamento temporário e, mesmo diante da ausência de prestação de serviços, o vínculo permanece, sendo o pagamento indissociável do trabalho realizado durante o ano. Trata-se de verba auferida periodicamente, como complemento à remuneração.

Para a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos aos empregados, explica o ministro, são necessários dois pressupostos: a natureza remuneratória e a habitualidade da verba.

Quanto à natureza remuneratória, *“o legislador constituinte, ao se referir à remuneração, remeteu “às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços”, no que levados em conta os rendimentos pagos em decorrência do contrato de trabalho em curso, e não somente sobre o que adimplido pela prestação de serviços em sentido estrito. Excetuam-se as verbas nitidamente indenizatórias, porquanto destinadas a recompor o patrimônio jurídico do empregado, em razão de alguma perda ou violação de direito”*.

Quanto à habitualidade, o preceito sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade. O ministro cita a seguinte lição doutrinária: *“Por fim, habitual é (i) o pagamento que se repete em um contexto temporal que pode ser descontínuo – mensal, trimestral, semestral ou anual; (ii) que decorre de uma previsibilidade inerente ao contrato laboral, de onde surge justa e real expectativa de recebimento por parte do empregado, face à repetição prévia da parcela”*.

No julgamento do RE 576.967 (tema 72), ocorrido em 05/08/2020, que versou sobre a incidência previdenciária sobre salário-maternidade, o ministro Barroso afirmou que a verba *“não configura ganhos habituais da empregada, uma vez que há limitações biológicas para que a mulher engravide e usufrua de licença-maternidade com habitualidade”*.

## **5. Conclusão**

As linhas de argumentação (“rationes decidendi”) desenvolvidas no RE 166.772 (1994) e no RE 565.160 (2017) demonstram a utilização de abordagens diferentes para interpretação da mesma expressão “folha de salários”. O tribunal tomou sua decisão. Mas a forma casuística com que a incidência previdenciária foi tratada – a revelar um “casamento por conveniência” na exegese – compromete a segurança jurídica, por dificultar que os jurisdicionados (Fisco e contribuintes) antevejam cenários prováveis.

A partir do julgamento do RE 565.160 (tema 20), o plenário do Supremo Tribunal Federal introduziu importante vetor interpretativo a ser considerado pelo Fisco e pelos contribuintes: desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a União possui competência constitucional para instituir contribuições previdenciárias patronal e dos trabalhadores sobre verbas decorrentes diretamente da relação de trabalho, pagas habitualmente e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador.

Os contornos da habitualidade continuam em construção. A cada manifestação do STF e do STJ, a cada caso concreto analisado, espera-se que parte substancial dessa moldura

seja desvelada. A definição construída pelo ministro Barroso é, a nosso ver, importante por agregar diferentes ângulos a um mesmo instituto. Nesse sentido, a contribuição previdenciária patronal deve incidir sobre *“verbas decorrentes diretamente da relação de trabalho, pagas habitualmente e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, excluídas as de claro caráter indenizatório e as pagas eventualmente por mera liberalidade”*.