

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(este volume, contém, ao final,
o Índice Cumulativo das
Revistas nºs 16 a 27)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

pareceres, recentes, versando sobre a matéria em apreço, como o Parecer CJ/509/96²⁶ da lavra de Antonio Glauco de Moraes onde assentou-se o correto entendimento de que a imunidade da cota patronal para entidade de fins filantrópicos aproveita a todos os departamentos ou atividades despersonalizadas desenvolvidas pela beneficiária. Assim também, merece menção o Parecer CJ/639/96²⁷, da lavra de José Leite Farias, que estabelece a distinção entre a percepção de rendimentos decorrentes de préstimos profissionais e aqueles que decorram seus mistérios estatutários, que façam os dirigentes ou instituidores de entidades assistenciais.

Também notável o Parecer CJ/07/96²⁸ de autoria de José Bonifácio Borges de Andrada, e que cristaliza o entendimento de que o pedido de imunidade formulado por instituição de fins filantrópicos gera efeitos a contar de sua protocolização e não de seu deferimento como vinha fazendo o órgão.

Na seara jurisprudencial é expressivo exemplo de rigor técnico no trato das imunidades tributárias o acórdão proferido no Resp 27.261-4-MG, relator o eminente Ministro Garcia Vieira, que

leva a seguinte ementa: "Vedação ao Poder de Tributar - Instituição Social - Cumprimento - Requisitos Legais. A imunidade é instituída pela CF e tem aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação. A questão se resume em se saber se a instituição satisfaz os requisitos do art. 14 do CTN. O julgador monocrático bem examinou a questão e concluiu pela imunidade tributária em relação ao patrimônio, à renda e aos serviços da autora. Recurso conhecido e improvido"²⁹.

Pareceres administrativos e precedentes pretorianos como os adredemente citados, somados à atuação que se espera do Ministério Público Estadual na emissão de Pareceres de Auditoria verdadeiramente úteis, espelham o afloramento entre os operadores do Direito de consciência e raciocínio jurídicos, que permitem a compreensão integral do sistema constitucional para as imunidades tributárias, a fazer ruir - a bem de nosso Estado Constitucional e Democrático de Direito e de toda a sociedade - a pseudo-jurídica paliçada normativa infraconstitucional que obstaculiza o pleno exercício das garantias constitucionais dos contribuintes.

²⁶ Revista Dialética de Direito Tributário 9:74.

²⁷ Revista Dialética de Direito Tributário 15:72.

²⁸ Revista Dialética de Direito Tributário 7:90.

²⁹ Julgado em 05.10.92, votação unânime. Participaram do julgamento os em. Ministros Demócrito Reinaldo e Gomes de Barros. Do corpo do acórdão extrai-se o seguinte: "A imunidade, limitação à competência tributária, só pode ser instituída pela Constituição e tem aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação, os dispositivos constitucionais a ela concernentes. Nosso legislador constitucional contemplou diversas imunidades, inclusive a das instituições de assistência social. A questão se resume em se saber se a autora é ou não mera instituição social e se satisfaz ou não os requisitos exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. (...) Pelo fato de a recorrida receber pagamento pelos seus serviços, de quem pode pagar, não se lhe retira o caráter de instituição de assistência social. Se ela não recebe dos poderes públicos os de particulares qualquer ajuda para custear o atendimento aos indigentes, este trabalho só poderia mesmo ser custeado com os recursos decorrentes dos pagamentos efetuados pelos pacientes que podem pagar. Aliomar Baleeiro, em Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª edição revista e atualizada, 1985, ensina que 'não perde o caráter de instituição de educação e assistência, a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros' (pág. 145). Não se exige que a instituição de assistência social seja desinteressada e só preste serviços gratuitos e não obtenha lucro ou renda."

Incidência de Contribuição Previdenciária (INSS) sobre o 13º Salário - Constitucionalidade

João Dácio Rolim

Marciano Seabra de Godoi

1. Introdução e Evolução Legislativa

A questão ora enfocada trata da constitucionalidade ou não da cobrança da contribuição previdenciária, a cargo das empresas, incidente sobre a "gratificação natalina" (13º salário).

Com o objetivo de tornar obrigatória a concessão da gratificação que se dava aos empregados para auxiliar no pagamento das despesas extraordinárias de fim-de-ano, foi publicada a Lei nº 4.090/62, a qual determinava o pagamento, pelos empregadores, de um 13º salário, correspondente ao valor da remuneração auferida pelo empregado no mês de dezembro.

As disposições referentes ao 13º salário foram paulatinamente se alterando e seu pagamento passou a ser garantia prevista constitucionalmente (art. 7º, VIII da Constituição Federal de 1988).

Até o advento da Lei nº 7.787/89, o 13º salário não compunha o salário-de-contribuição, mas era cobrada das empresas e do empregado a chamada "contribuição para o abono anual", na seguinte forma: desde 1965 (Lei nº 4.863), as empresas eram obrigadas a recolher mensalmente uma contribuição equivalente a 1,2% (posteriormente a alíquota foi majorada para 1,5%) do salário-de-contribuição de seus empregados, reembolsando-se de metade desta parcela (0,6% - parcela a cargo dos segurados) por ocasião do pagamento da segunda parcela do décimo terceiro salário.

Tal contribuição denominava-se "contribuição para o abono anual" em virtude de destinar-se ao custeio do benefício previdenciário do *abono anual*, que consiste no pagamento ao aposentado (e, em alguns casos, ao segurado e ao dependente) de uma espécie de 13º salário, calculado com base no benefício do mês de dezembro. Tal benefício é de resto previsto no art. 201, § 6º da Constituição Federal

Em suma, até a Lei nº 7.787/89, a contribuição para o abono anual era cobrada:

- das empresas, através da aplicação da alíquota de 1,5% sobre a folha de salários-de-contribuição dos empregados



João Dácio Rolim
é Professor de Direito
Tributário da
Fundação Getúlio
Vargas - FGV.



Marciano Seabra de
Godoi
é Professor de Direito
Tributário na
Universidade de
Itaúna.

(que não incluía a parcela do 13º salário, conforme o art. 136, I do Decreto nº 89.312/84 - Consolidação da Legislação da Previdência Social, e o art. 41, § 1º do Decreto nº 83.081/79 - Regulamento do Custeio da Previdência Social);

- dos segurados, através do desconto de metade da quantia prevista no item anterior, quando do pagamento do 13º salário (art. 122, § 7º do Decreto nº 89.312/84 - Consolidação da Legislação da previdência Social e art. 63 do Decreto nº 83.081/79 - Regulamento do Custeio da Previdência Social).

As demais contribuições previdenciárias a cargo da empresa (10% como contribuição básica; 4% para o salário-família; 0,3% para o salário-maternidade, etc.) também tinham como base de cálculo a folha de salários-de-contribuição, sem a inclusão dos valores correspondentes ao 13º salário.

A partir da Lei nº 7.787/89, o décimo terceiro salário passou a integrar o salário-de-contribuição, conforme o art. 1º, parágrafo único da referida lei:

O 13º salário passa a integrar o salário-de-contribuição.

Desta forma, foi extinta a chamada "contribuição para o abono anual", conforme o art. 3º, § 1º da Lei nº 7.787/89, sendo que o custeio do referido benefício passou a ser abrangido pela contribuição básica cobrada das empresas, correspondendo a 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores:

"Art. 3º - A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

I - de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores;

(...)

§ 1º - A alíquota de que trata o inciso I abrange as contribuições para o salário-família, para o salário-maternidade, para o *abono anual* e para o Pró-Rural, que ficam suprimidas a partir de 1º de setembro, assim como a contribuição básica para a Previdência Social".

Conclui-se, pois, que o 13º salário passou a compor a base de cálculo da contribuição do empregado, pois ocorreu expressa inclusão de seu valor no salário-de-contribuição (art. 1º, parágrafo único da Lei nº 7.787/89). Com relação à contribuição a cargo da empresa, o art. 3º, I da Lei nº 7.787/89 (e posteriormente o art. 22, I da Lei nº 8.212/91) instituiu a exação sobre a "folha-de-salários" (*caput*), abrangendo o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores, sem fazer referência expressa ao décimo-terceiro salário.

A dúvida surgiu, então, no tocante à inclusão do 13º salário no conceito mais abrangente adotado pelas leis ordinárias ("total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores"), tendo em vista a limitação constitucional representada pela locução "folha-de-salários" (art. 195, I da Constituição).

Principalmente após o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade da inclusão do *pro-labore*

recebido pelos autônomos e administradores na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha-de-salários (art. 3º, I da Lei nº 7.787/89), alguns contribuintes ajuizaram ações pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade da incidência da contribuição social sobre a folha de salários no pagamento da gratificação natalina (13º salário), alegando-se que tal remuneração não ostentaria natureza salarial.

Após algumas decisões contrárias aos contribuintes, o tema reacendeu-se após despacho proferido pelo Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, em Agravo de Instrumento interposto contra a inadmissão de Recurso Extraordinário que

objetivava reformar a decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que julgara constitucional a inclusão do 13º salário na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha-de-salários¹. Em tal despacho, o eminente Mi-

nistro considera que a questão envolve a discussão sobre o real alcance do art. 195, I da Constituição Federal, merecendo ser discutida no Supremo Tribunal Federal, perante o qual, de resto, já tramita o Recurso Extraordinário nº 211.533, sobre a mesma matéria.

Para a análise da matéria, a questão fundamental será a natureza jurídica salarial ou não da gratificação natalina (13º salário), pois disso dependerá a constitucionalidade ou não de sua inclu-

são na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha-de-salários (art. 195, I da Constituição).

Alguns contribuintes pretendem também demonstrar a "inexistência de previsão legal para a cobrança de contribuição ao abono anual, incidente sobre o 13º salário" (como ocorreu na Apelação em Mandado de Segurança nº 96.01.13599-5/GO - TRF 1ª Região)².

2. Do Posicionamento da Doutrina e da Jurisprudência quanto à Natureza Jurídica Salarial da Gratificação Natalina

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ao tratar sobre a remuneração

do empregado, assim dispôs, em seu art. 457:

"Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contrapresta-

ção do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - *Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (...)*" (destacamos)

O magistrado Márcio Túlio Viana (Juiz do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região), ao abordar o tema do salário, assim o definiu:

"Em síntese, é salário toda prestação, em dinheiro ou em utilidades, que, ao



¹ A.I. nº 198.503-1, DJU, Seção 1, 06.08.97, p. 35261, Revista Dialética de Direito Tributário nº 25, p. 181.
² D.J.U., Seção 2, de 22.08.96.

mesmo tempo: a) parta do empregador; b) tenha o trabalho como causa; c) traduza uma obrigação; d) tenha o caráter de retribuição; e) em regra, não seja eventual; e f) não se inclua entre as exceções legais”³.

Em suma, pode-se dizer que salário é toda retribuição paga pelo empregador, com habitualidade (independentemente da questão do tempo em que ela é paga; por exemplo, uma cesta básica distribuída todo ano aos funcionários é considerada salário pelo caráter de habitualidade a que está sujeita esta gratificação), e que esteja diretamente relacionada com o serviço prestado pelo empregado.

Assim, a análise da constitucionalidade da inclusão do 13º salário na base de cálculo da contribuição prevista no art. 195, I da Constituição tem como questão fulcral a natureza jurídica da referida remuneração - se verba salarial ou não.

A doutrina brasileira do direito do trabalho é uníssona ao afirmar a natureza salarial da gratificação natalina. Desataque-se a opinião do respeitado Arnaldo Sussekind⁴:

“A gratificação natalina compulsória é, inquestionavelmente, de natureza salarial. Nem seria necessário, para assim concluir, que a mencionada lei aludisse, como o fez a ‘gratificação salarial’ (art. 1º). É que o §1º do art. 457 da CLT, ao enumerar os elementos componentes do salário, inclui expressamente as gratificações ajustadas”⁵ (destacamos).

O mesmo jurista ainda comenta:

“E o não menos ilustre magistrado paulista Aluysio Sampaio concluiu: ‘quer por sua natureza intrínseca de contraprestação de serviço, quer por ser legalmente obrigatória e, ainda, dadas as expressões literais da lei (‘gratificação salarial’), a gratificação de natal prevista no artigo comentado, *integra, para todos os efeitos legais, o salário do empregado*”⁶ (grifos nossos).

Outro não é o entendimento da jurisprudência dominante, tendo o Supremo Tribunal Federal, após diversas decisões no mesmo sentido, adotado a Súmula nº 207. Confira-se:

“As gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário”.

Assim, de acordo com o entendimento da doutrina e jurisprudência dominantes, o 13º salário tem natureza salarial, podendo compor, por conseguinte, a *folha-de-salários* mencionada no art. 195, I da Constituição.

Ressalte-se que, quando da alegação de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos autônomos e administradores (art. 3º, I da Lei nº 7.787/89), o Supremo Tribunal Federal pautou sua decisão pela opinião também uníssona na doutrina e jurisprudência trabalhistas, no sentido de que remuneração de autônomos e administradores não guarda relação alguma com a expressão *folha de salários*. Assim, no caso presente, deve-se novamente recorrer ao ramo

do direito do trabalho, o qual, como foi visto, não hesita em indicar a natureza salarial da gratificação natalina.

Para Amauri Mascaro Nascimento, salário é a totalidade das percepções econômicas dos empregados, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuam o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho. Explica o doutrinador que “não integram o salário as indenizações, inclusive as diárias e as ajudas de custo, os benefícios e complementações previdenciárias, os recolhimentos sociais e parafiscais, os pagamentos de direitos intelectuais e outros pagamentos não considerados salários por lei”⁷.

Quanto à gratificação natalina (13º salário), o mesmo autor indica sua natureza salarial:

“Veja-se, finalmente, que há várias formas de pagamento dos salários, como o salário por tempo, por produção e por tarefa, diversos meios de pagamentos, como o pagamento em dinheiro, em cheque e em utilidades, e muitas *formas especiais de salário*, também denominadas formas de remuneração, *como* as comissões, gratificações ajustadas, *13º salário*, adicionais, prêmios etc.”⁸.

3. Da Previsão Legal ou não para a Cobrança, sobre o 13º Salário, da Contribuição Previdenciária sobre a Folha-de-Salários - a Interpretação conforme a Constituição da Expressão “Total das Remunerações”

Além da questão atinente à constitucionalidade ou não da cobrança da con-

tribuição previdenciária sobre o 13º salário (que estaria em contradição com o art. 195, I da Constituição), há a seguinte possível argumentação: como o art. 3º, § 1º da Lei nº 7.787/89 suprimiu a contribuição para o abono anual, dispondo que a contribuição básica das empresas para a Previdência Social, de 20% sobre a folha de salários, custeia inclusive o referido benefício, estaria sem previsão legal a cobrança da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.

Tal argumentação parece insubsistente, pois a supressão da contribuição para o abono anual (1,2% sobre o salário-de-contribuição dos empregados) se deu justamente em razão da inclusão do 13º salário no salário-de-contribuição, a partir da Lei nº 7.787/89.

Ou seja, permaneceu o benefício do abono anual (de previsão constitucional), e permaneceu sua fonte de custeio, alterando-se somente a sistemática de cálculo: na base de cálculo da contribuição do empregado, ocorreu expressa inclusão do 13º salário no salário-de-contribuição (art. 1º, parágrafo único da Lei nº 7.787/89 e art. 28, § 7º da Lei nº 8.212/91). Com relação à contribuição a cargo da empresa, o art. 3º, I da Lei nº 7.787/89 (e posteriormente o art. 22, I da Lei nº 8.212/91) instituiu a exação sobre a “*folha-de-salários*” (*caput*), abrangendo o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores.

Assim, ao contrário do que se poderia afirmar, não há a alegada ausência de dispositivos legais sobre a contribuição previdenciária sobre o 13º salário, uma vez que tal parcela se inclui no “total das

³ Barros, Alice Monteiro de (coord.), *Curso de Direito do Trabalho - Estudos em memória de Célio Goyatá - Vol. II*, 2ª edição, São Paulo, Editora LTr, 1994, p. 23.

⁴ Sussekind, Arnaldo, *Instituições de Direito do Trabalho*, 12ª edição, São Paulo, Editora LTr, 1992, p. 366.

⁵ *Instituições de Direito do Trabalho*, Vol. I, 12ª edição, p. 366.

⁶ *Op. cit.*, p. 367.

⁷ Nascimento, Amauri Mascaro, *Curso de Direito do Trabalho*, 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 451.

⁸ *Ibid.*, p. 452.

remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados". Tal inclusão se dá não em virtude do 13º salário ser "remuneração a qualquer título", mas antes em virtude de o mesmo ostentar natureza salarial - o que implica adotar-se o cânone da chamada "interpretação conforme a Constituição", tão bem explicitado em seus fundamentos e aplicado em sua extensão quando do julgamento do RE 156.404-BA, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence (DJU 1 - 1º.10.93, p. 20.222). Isto porque a expressão "remuneração a qual-

quer título" somente pode ser entendida como o conjunto de verbas de natureza salarial, ou seja, salário "strictu sensu", por força do art. 195, I, da CF/88. Poder-se-ia alegar que o décimo terceiro salário não exige a contra-prestação mensal específica do trabalho, tal como a parcela do salário mensal, mas este não é o conceito de direito privado (trabalhista) que prevalece, como visto, uma vez que as gratificações semestrais ajustadas também têm natureza salarial, bem como a própria remuneração recebida nas férias.

Responsabilidade de Diretores, Sócios Gerentes e Controladores por Débitos Tributários

João Luiz Coelho da Rocha

A) A Obrigação Tributária e as Pessoas Jurídicas

A obrigação tributária, quaisquer que sejam suas peculiaridades, se subsume, no que lhe é essencial, no modelo típico do vínculo obrigacional, que vem do direito civil.

Assim, ali convivem, como elementos essenciais, tais como decodificados pelos estudiosos (como Antunes Varella, "Direitos das Obrigações", Forense, 1ª ed, p. 57), a relação jurídica, o sujeito ativo (credor), o sujeito passivo (devedor) e a prestação.

Existe, pois, na estrutura da obrigação tributária, uma relação jurídica, derivada da lei, de sujeição de cada contribuinte (sujeito passivo) perante o Fisco (sujeito ativo) demandando o pagamento do tributo (prestação), acrescido este, se for o caso, de multas e penalidades.

Estamos descartando neste estudo, qualquer consideração sobre as chamadas obrigações tributárias acessórias (art. 113 § 3º do CTN) pelo caráter subsidiário delas, e mesmo porque a doutrina cada vez mais contesta sua qualidade verdadeiramente obrigacional (veja-se Ricardo Lobo Torres, "Curso de Direito Financeiro e Tributário", 3ª ed., Ed. Renovar, p. 202).

Em relação às pessoas jurídicas, e à vista do princípio essencial que norteia a existência no campo de Direito desses entes abstratos, o que se segue obviamente é que cada uma delas, por si só, responde pelo cumprimento de suas obrigações tributárias, a menos que se cuide de sociedade de responsabilidade ilimitada, hipótese em que seus sócios ficam, por conceito, envolvidos subsidiariamente pelos débitos, quaisquer débitos, da empresa, tributários, comerciais, previdenciários, trabalhistas etc.

É assim que, diante dos princípios basilares que informam a limitação de responsabilidades dos acionistas na sociedade anônima (e o limite aqui é o valor de integralização de suas ações) ou dos quotistas nas sociedades por cotas (e o teto aqui é, no caso extremo da falência, o valor total do capital, se não integralizado), se qualquer empresa, no exemplo desses dois tipos societários hoje maciçamente prevalentes na nossa ordem, encontra-se em estado de insolvência,



João Luiz Coelho da Rocha
é Advogado no Rio de Janeiro.