

# A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Célio Armando Janczeski

## 1. Noções introdutórias

As contribuições para a seguridade social, cujo fundamento advém do art. 195 da CF, “são o instrumento pelo qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social”<sup>1</sup>.

Sua natureza tributária foi reconhecida por jurisprudência pacífica do Pretório Excelso<sup>2</sup> e como a destinação específica é custear o pagamento dos benefícios previdenciários (sistema atuarial), a hipótese de incidência envolve uma atuação do Poder Público indiretamente vinculada ao contribuinte: por meio do custeio da Seguridade Social ele terá direitos e ações gratuitas da saúde pública e, eventualmente, da Assistência Social e da Previdência Social.<sup>3</sup>

A norma constitucional elege dois grupos distintos de sujeitos passivos possíveis: os empregadores *lato sensu* (o que engloba os tomadores de serviços) e os trabalhadores/demais segurados da Previdência Social, hipótese em que, ao contrário do primeiro grupo, se confere ampla margem de atuação ao legislador infraconstitucional.<sup>4</sup> Vale dizer: em relação aos empregadores/tomadores de serviços, a limitação normativa

---

1. JANCZESKI, Célio Armando. *Direito Tributário e Processo Tributário*. Caxias do Sul: Ed. Plenum, 2011. p. 149.

2. Entre outros: STF, RE 556.664, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 13.11.12008.

3. CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições Previdenciárias e Verbas Controversas: Guelta. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 193, out 2011, São Paulo: Oliveira Rocha, p. 131.

4. COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, ano 11, n. 51, jul/agosto 2003, p. 77.

constitucional deve orientar a aplicação das exações pela via legislativa ordinária.

## **2. O artigo 201, § 11, da Constituição Federal**

Como lembra Arnaldo Sussekind<sup>5</sup>, a EC n. 20, de 1998, deu nova redação ao art. 201, § 11, da CF, daí resultando a modificação do art. 22, I e II, da Lei n. 8.212, de 1991, pela lei de n. 9.816, de 1999, dispondo sobre a contribuição para a Seguridade Social a cargo da empresa, relativamente aos seus empregados e aos que lhe prestam serviços como trabalhadores autônomos.

A norma resultante da Emenda Constitucional dispõe:

§ 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.

A expressão “nos casos e na forma da lei”, inserida após a vírgula, significa que a lei regulamentadora desse parágrafo alcança tanto “os ganhos habituais do empregado” que devem ser considerados para efeito da contribuição previdenciária, como sua “repercussão em benefícios”. A verdade é que, tirante o aposto “a qualquer título”, a única vírgula colocada antes da expressão “nos casos e na forma da lei”, evidencia que essa limitação concerne aos dois comandos constitucionais.

Aliás, bem andou o legislador da EC n. 20 ao estabelecer essa condicionante, eis que a simples referência a “ganhos habituais do empregado” poderia ensejar interpretações distintas. Mas a lógica jurídica e o bom senso estão a revelar que a base de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais que o empregado percebe como contraprestação do trabalho executado. Como bem ensina CARLOS

---

5. SUSSEKIND, Arnaldo. Contribuições Previdenciárias a Cargo da Empresa. *Revista de Estudos Tributários* n. 15 – Set-Out/2000, p. 23.

MAXIMILIANO, no capítulo da sua obra clássica atinente à interpretação das normas constitucionais:

Quando as palavras forem susceptíveis de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, adotar-se-á aquela que for mais consentânea como fim transparente da norma positiva.<sup>6</sup>

Foi o que fez a Lei n. 9.876/99, ao dar nova redação ao art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – 20% 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 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.

...

III – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Decifrando-se os dois incisos, verifica-se que a base de incidência das contribuições, em se tratando de empregado, corresponde aos ganhos percebidos durante o mês, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, destinados a retribuir o trabalho, e compreende: a) o total da remuneração que, a qualquer título, lhe é devido; b) as gorjetas voluntárias e as que são incluídas nas contas, pagas pelos fregueses do esta-

---

6. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, s.d. p. 370.

belecimento; c) as utilidades habitualmente concedidas para retribuir o trabalho; d) os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

### **3. Terço constitucional de férias e a incidência das contribuições previdenciárias**

A Constituição Federal estabeleceu no inciso XVII, do art. 7º, que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

Enquanto as férias objetivam dispensar o trabalhador do comparecimento ao trabalho, sem prejuízo da sua remuneração, a fim de que possa se recompor física e psicologicamente do labor desenvolvido<sup>7</sup>, o adicional de férias objetiva proporcionar um acréscimo financeiro na sua renda mensal, viabilizando concretização de atividades ligadas a fruição do período de descanso.

O terço constitucional, portanto, assume caráter de verba transitória e eventual, de forma a ser excluída da previsão trazida pelo parágrafo 11, do art. 201, da Carta Maior.<sup>8</sup>

Se não se trata de verba incorporável ao salário, eis que transitória e eventual, o princípio da solidariedade (caráter universal e solidário da seguridade social) não autoriza a incidência do tributo.

Vale dizer: levando-se em conta que o abono de férias trata-se de um reforço financeiro para o trabalhador utilizar no seu período de férias anuais, é possível se concluir que a referida verba detém natureza

---

7. “As férias atendem também ao interesse patronal de contar, em seu estabelecimento, com empregado motivado e em perfeitas condições físicas e psíquicas (circunstância certamente interessante para o aumento da produtividade e diminuição dos riscos de doenças ou acidentes.” (MELLO, Régis Trindade de. In: JANCZESKI, Célio Armando (Org.). *Constituição Federal Comentada*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 101.

8. Art. 201 – A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (...) Parágrafo 11º - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

compensatória/indenizatória e de que, nos termos do art. 201, § 11, da CF/88, não se trata de parcela que se incorpora ao salário e portanto não sofre incidência da contribuição previdenciária.

O argumento contrário adotado pela Receita Federal do Brasil defende que o direito a um terço a mais do que o salário normal não tem caráter indenizatório, compondo parte da remuneração do trabalhador no período em que gozará férias.

Segundo defende o fisco, não existe qualquer direito do trabalhador que lhe possa ter sido suprimido que justifique o entendimento de que o abono pecuniário de férias (terço constitucional) caracteriza-se como verba indenizatória ou compensatória. Na linha de argumentação que defende, assevera que não se vislumbra qual o direito tal verba visa indenizar, posto que é o fato do gozo do próprio direito às férias que justifica a existência a percepção de uma remuneração acrescida.

Acresce que o adicional constitucional de férias não se confunde com o abono previsto no art. 143 da CLT, pelo qual o empregado abdica do período de dez dias de férias, mediante uma remuneração correspondente a um terço, cujo valor não integra o salário de contribuição. Para a Receita Federal, o adicional constitucional de um terço de férias sempre e obrigatoriamente é pago em dinheiro, sendo impossível a contrapartida, de forma que nunca ele será usufruído em dias de afastamento do trabalho. Em outras palavras: o direito a férias pode, eventualmente, ser convertido em pecúnia, mas o adicional constitucional de um terço jamais pode ser convertido em 10 dias de descanso. Daí sua caracterização como de natureza salarial e desta forma sujeito à contribuição previdenciária.

#### **4. Da jurisprudência**

Diante das duas correntes divergentes, chamada a solucionar o impasse, a jurisprudência pátria também apresentava decisões ora em favor da interpretação da Fazenda Pública e ora em favor dos contribuintes.

Levada para apreciação do Superior Tribunal de Justiça, prevaleceu a interpretação que considerava que o terço constitucional de férias tinha caráter salarial, pois constituía obrigação decorrente do contrato de trabalho. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS VERBAS PERCEBIDAS POR SERVIDORES PÚBLICOS A TÍTULO DE ABONO DE FÉRIAS E HORAS EXTRAS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidaram posicionamento no sentido de que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas percebidas por servidores públicos a título de terço constitucional de férias, abono pecuniário resultante da conversão de um terço de férias e horas extras, pois possuem caráter remuneratório. Precedentes desta Corte. 2. Sobre as férias, a questão foi recentemente dirimida na Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 731.132/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki (DJe de 20.10.2008), no qual foi consignado que: “A gratificação natalina (13º salário) e o acréscimo de 1/3 sobre a remuneração de férias, direitos assegurados pela Constituição aos empregados (CF, art. 7º, incisos VIII, XVII e XVI) e aos servidores públicos (CF, art. 39, parágrafo 3º), por integrarem o conceito de remuneração, estão sujeitos à contribuição previdenciária.” 3. Outrossim, no tocante às horas extras, vale ressaltar o julgado proferido monocraticamente pelo Ministro Francisco Falcão, nos EREsp 764.586/DF (DJe de 27.11.2008). Nessa ocasião, firmouse o posicionamento já adotado em diversos julgados, segundo o qual “É da jurisprudência desta Corte que o adicional de férias e o pagamento de horas extraordinárias integram o salário de contribuição, em razão da natureza remuneratória dessas verbas, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.” 4. Recurso especial provido.<sup>9</sup>

---

9. STJ, REsp 972451, Rel. Min. Denise Aruda, 1ª T, un, DJ 11.05.2009. No mesmo sentido: REsp 731.132, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 20.10.2008; AgRg no REsp 1076883, DJ 19.03.2009 .

O Supremo Tribunal Federal que já manifestava seu posicionamento de que “somente as parcelas incorporáveis ao salário sofrem a incidência da contribuição previdenciária”<sup>10</sup>, ao apreciar acerca da constitucionalidade da exigência das exações sobre o terço constitucional de férias, acabou por se posicionar favoravelmente ao entendimento do contribuinte, dando conta que trata-se de verba de natureza compensatória e indenizatória, de forma a não atrair a incidência tributária. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração. II - Agravo regimental improvido.<sup>11</sup>

Hodiernamente, em nova apreciação do tema, o Superior Tribunal de Justiça alterou sua jurisprudência para se aliar ao entendimento do Pretório Excelso, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias e uniformizando sua jurisprudência:

TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO (...). Realinhamento da jurisprudência do STJ à posição sedimentada no Pretório Excelso de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória e que

---

10. STF. AI 603.537/DF. Rel. Ministro Eros Grau. Segunda Turma. DJ 30/03/2007.

11. STF. AI 712.880/MG. Rel. Ministro Eros Grau. Segunda Turma. DJ 26/05/2009. No mesmo sentido: AI 603.537/DF, Rel. Ministro Eros Grau; RE n. 345.458, Relatora Ministra Ellen Gracie e AgRg em AI 712880, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski.

não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.<sup>12</sup>

#### 4. Conclusão

É possível se concluir com segurança, diante da orientação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que como o terço constitucional de férias não integra normalmente a remuneração, configurando verba esporádica e por possuir natureza compensatória e indenizatória, a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica é indevida e deve ser afastada, autorizando a repetição do indébito tributário dos valores pagos e não alcançados pelo prazo prescricional.

#### 5. Bibliografia

CARDOSO, Oscar Valente. *Contribuições Previdenciárias e Verbas Controversas: Guelta*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193, out 2011, São Paulo: Oliveira Rocha, p. 131.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. *A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 11, n. 51, jul/agosto 2003, p. 77.

JANCZESKI, Célio Armando. *Direito Tributário e Processo Tributário*. Caxias do Sul: Ed. Plenum, 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio, Freitas Bastos, 3ª ed.

MELLO, Régis Trindade de. *Constituição Federal Comentada*. JANCZESKI, Célio Armando. (Org.), Curitiba: Juruá, 2010.

---

12. STJ, Incidente de Uniformização de Jurisprudência - Petição 7.296/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, 1ª Seção, Data do Julgamento: 28/10/2009.

SUSSEKIND, Arnaldo. *Contribuições Previdenciárias a Cargo da Empresa*. Revista de Estudos Tributários – Nº 15 – Set-Out/2000.

