

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ABONO

Guilherme Cezaroti

1. Introdução

O art. 195, I, a, da CF autoriza a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço ao empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, mesmo sem vínculo empregatício.

Este dispositivo constitucional é complementado pelo art. 201, § 11, da CF, que dispõe que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente concessão de benefícios, nos casos e na forma da lei.

Versando a respeito do “salário-de-contribuição”, base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispôs o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, assim dispôs:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

1 - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; [...]

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

e) as importâncias: [...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (item com a redação dada pelo art. 23 da Lei nº 9.711/98).

O art. 15, § 6º, da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pelo art. 22 da Lei nº 9.711/98 também afasta expressamente a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

Estes dispositivos foram regulamentados pelo art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99, *verbis*:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

§ 9º - Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: [...]

V - as importâncias recebidas a título de: [...]

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Referido dispositivo regulamentador determinou que somente os abonos desvinculados do salário por força de lei é que podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Desta forma, o art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99 deve ser examinado, a fim de que se analise se houve ou não restrição do benefício concedido pela lei.

2. Abono

Abono é um pagamento feito pelo empregador ao empregado, por liberalidade e de forma ocasional (sem habitualidade), de modo desvinculado do salário. Este pagamento não está vinculado à presença, assiduidade ou à realização de jornada de trabalho por parte do empregado.¹

Alguns abonos têm sua desvinculação do salário expressamente prevista em lei, tais como aqueles previstos nas Medidas Provisórias nº 193, nº 199 e nº 211, de 1990 (convalidadas pelo art. 9º, § 7º, da Lei nº 8.178/91) e no art. 1º da Lei nº 8.276/91.

3. A função do decreto regulamentador

A ordem jurídica nacional apresenta uma construção escalonada de normas superiores e inferiores umas às outras, sendo que uma norma só pertence a uma determinada ordem jurídica porque e na medida em que se harmoniza com a norma superior, que define a sua criação.

No sistema jurídico brasileiro, o decreto tem como função dar condições de eficácia às leis. Dispõe o art. 84, IV, da CF que o decreto tem apenas o condão de regulamentar lei já existente, para permitir a sua fiel execução:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução.

1. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *O salário de contribuição na Lei Básica da Previdência Social*. 6. ed. São Paulo: LTR. p. 71,73, 78 e 79.

O regulamento, veiculado através de decreto do Poder Executivo, é uma regra coercitiva, geral, abstrata e impessoal que se diferencia da lei pelo fato de não revestir natureza de norma jurídica de natureza originária, sendo um ato normativo derivado.

Tratando a respeito dos decretos regulamentares, Carlos Mário da Silva Velloso assevera que o decreto constitui mero ato de execução da lei, ou seja, apenas lhe dá condições de plena eficácia, não sendo veículo normativo próprio para suprir as suas lacunas, *verbis*:

Não pode o Presidente da República, entretanto, legislar via decreto-regulamentar, por isso que o regulamento, no Brasil é ato normativo secundário, que não pode inovar, na ordem jurídica, porque só pode ser expedido para a fiel execução da lei. Também não tem guarida, no Direito brasileiro, o regulamento *praeter legem*, que é o editado para preencher o vazio da lei, também chamado regulamento independente, que cede, todavia, diante da lei. Laborando no vazio, inova na ordem jurídica, impondo obrigações e estabelecendo limitações à liberdade individual, não previstas em lei. Destarte, por aplicação estrita do princípio da legalidade, deveriam ser rejeitados por inconstitucionalidade.²

Celso Antonio Bandeira de Mello leciona que nem mesmo por delegação legislativa poderia o Poder Executivo “incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos”³, de modo que não cabe ao decreto regulamentar estabelecer qualquer aspecto diferente (além ou aquém) daqueles previstos na lei.

2. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Do Poder Regulamentar. *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Dei Rey, 1993. p. 454.

3. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 95.

Quando do julgamento do 76.629/RS, o Min. Aliomar Baleeiro assim se manifestou:

Meu voto confirmaria o v. acórdão se a Lei n° 4.862 expressamente autorizasse o regulamento a estabelecer condições outras, além das que ela estatuir.

Aí, não se teria delegação proibida de atribuições, mas flexibilidade na fixação de *standards* jurídicos de caráter técnico, a que se refere Stati (RTJ 71/477).

O poder regulamentar do Chefe do Poder Executivo somente se exerce quando a lei deixa alguns aspectos de sua aplicação para serem desenvolvidos pela Administração Pública, ou seja, quando o legislador deixa certa margem de discricionariedade para a Administração decidir a melhor forma de aplicação daquela lei.

A Constituição subordinou o regulamento à preexistência da lei, destinando-o ao necessário desenvolvimento dos preceitos constantes da lei, dentro dos limites por ela fixados. O ordenamento jurídico consagrou o que Oswaldo Aranha Bandeira de Mello chama de regulamento executivo, que “não cria, nem modifica e sequer extingue direitos e obrigações senão nos termos da lei, isso porque o inovar originariamente na ordem jurídica consiste em matéria reservada à lei”.⁴

Não cabe ao regulamento, sem fundamento no texto legal, estabelecer alterações no estado das pessoas; instituir tributos ou encargos de qualquer natureza que repercutam sobre o patrimônio das pessoas de direito.

Resulta evidente disto que a lei não só o conforma e delimita o regulamento, fixando-lhe o âmbito de eficácia, como ainda lhe

4. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense. 1969. p. 319.

condiciona o conteúdo. Não basta, perante o nosso direito constitucional, que o regulamento sirva à lei. O regulamento, no direito brasileiro, há de estar rigorosamente contido no círculo que o legislador haja traçado. Destas considerações resulta ser ilegal o regulamento não só quando amplia ou restringe o que na lei se contém, como ainda quando dispõe sobre matéria em que a fiel execução da lei não o requeira.

4. A ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos

Conforme demonstrado no início deste trabalho, o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91 determina que as quantias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário-de-contribuição ao INSS.

Não obstante, o Decreto nº 3.265/99, ao dar nova redação ao art. 214, § 9º, V, J, do Decreto nº 3.048/99, acresceu uma condição ao dispositivo legal, preceituando que tão-somente os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei não comporiam o salário-de-contribuição das contribuições a cargo do empregador.

Desta forma, resta claro que o Decreto nº 3.265/99, ao modificar o Decreto nº 3.048/99, extrapolou a sua função meramente regulamentar, inovando na ordem jurídica ao estabelecer um critério não contido no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, que repercute diretamente na base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

Na medida em que o Decreto nº 3.265/99 extrapolou o comando contido no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, deve ser tido como manifestamente ilegal, uma vez que o decreto regulamentador deve ser estritamente fiel à previsão legal.

Definir a base de cálculo dos tributos é matéria reservada à lei, sem sujeição a regras de hierarquia administrativa, que não podem

ser invocadas para restringir o campo de incidência do tributo delimitado pelo legislador.

Se o decreto não corresponde à lei que preestabelece o seu conteúdo, ocorre aqui uma violação ao princípio da estrita legalidade em sentido genérico, previsto no art. 5º, II, da CF, segundo o qual somente a lei pode criar direitos e impor obrigações aos indivíduos, uma vez que o Decreto nº 3.265/99 inovou na ordem jurídica.

E há também violação ao princípio da legalidade em sentido estrito, específico da matéria tributária, previsto no art. 150, I, da CF e art. 9º, I, do CTN, segundo o qual somente a lei pode instituir tributos, obrigações instrumentais, definir a competência administrativa dos órgãos que irão efetuar o lançamento, cobrança de fiscalização dos tributos, bem como descrever infrações tributárias e cominar as sanções cabíveis.

Ambos os princípios impõem limites à Administração Pública. Esta vinculação da atividade estatal à lei é uma decorrência do constitucionalismo e do Estado de Direito, cujo pressuposto básico é a prevalência da lei. Nesse sentido, Alberto Xavier⁵ ressalta que o princípio da preeminência da lei se liga à idéia de licitude, ou seja, de demarcação ampla do campo de autonomia da Administração, enquanto o princípio da reserva da lei constitui uma garantia dos particulares contra a intervenção do Estado na esfera de sua liberdade e de sua propriedade.

5. A jurisprudência

Existem diversas decisões que afastam a aplicação do Decreto nº 3.265/99, em razão de ter restringido a não-inclusão dos abonos

5. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 13 e ss.

na base de cálculo da contribuição previdenciária, sem fundamento na Lei nº 8.212/91:

Assim, em vista do disposto sobretudo nos arts. 5º, inc. II, 84, inc. IV, 149, 150, inc. I e 201, inc. II, todos da Constituição Federal de 1988, bem como do disposto na Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, ‘e’, 7, e na Lei nº 8.036/90, art. 15, § 6º (com a redação da Lei nº 9.711/98) - que expressamente excluem da base de cálculo as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e desvinculadas do salário, tal o caso em apreço - não se vislumbra fundamento legal à cobrança impugnada, havendo o decreto que pretende onerar o contribuinte extrapolado dos limites que deveria observar.⁶

Presentes *in casu ofumus boni iuris* e o *periculum in mora* na tese invocada em primeira instância pelo agravado, razão pela qual entendo acertada a decisão exarada naquele MM. Juízo.

A exigibilidade do referido pagamento merece ser afastada, ao menos *ab initio*, tendo em vista que, de análise superficial a respeito do caso, nota-se que a verba sobre a qual pretende o recorrente ver incidência de contribuição social, não goza de habitualidade, nem constitui salário indireto, como bem salientado no *decisum* guerreado.

A cláusula quadragésima sexta, da Convenção Coletiva de Trabalho trazida à baila, indica que o valor pago em abono é desvinculado do salário, tem caráter excepcional e transitório, motivo pelo qual sua incorporação ao salário de contribuição deve ser estudada com cautela.

6. Mandado de segurança nº 2003.61.00.030609-7, 20ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, Exmª Drª Juíza Federal Ritinha A. M. C. Stevenson, j. 31.10.2003, p. dos autos.

Há, destarte, verossimilhança nas alegações apresentadas pela parte recorrida quando da impetração do mandado de segurança subjacente, o que desautoriza a concessão da cautela pleiteada.

Quanto ao *periculum in mora*, tal requisito é, mais uma vez, favorável à parte agravada e reside na morosidade do procedimento de restituição dos valores pagos indevidamente pelo contribuinte, o que não ocorre caso a ação seja julgada improcedente. Assim vencido o recorrido, deverá ele quitar prontamente sua dívida perante a autarquia.

Por esses motivos, indefiro o pedido de efeito suspensivo, para que seja mantida a decisão atacada, até o final julgamento deste recurso por esta Egrégia Turma.⁷

6. Conclusão

O Decreto n° 3.265/99, ao dar nova redação ao art. 214, § 9º, V, j, do Decreto n° 3.048/99, acresceu uma condição ao dispositivo legal, de modo que tão-somente os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei não comporiam o salário-de-contribuição das contribuições a cargo do empregador.

Contudo, referido dispositivo extrapolou sua função regulamentar e acabou por instituir uma restrição que não é encontrada na legislação em vigor, isto é, o Poder Executivo não agiu como simples regulamentador da legislação, mas como um instituidor, ocasionando a majoração da base de cálculo das contribuições previdenciárias mediante a inclusão de abonos cuja desvinculação do salário não consta expressamente do texto legal, o que acarreta patente violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

7. TRF 3ª Região, 2ª Turma, rei. Des. Fed. Cotrim Guimarães, Agravo de instrumento n° 2003.03.00.071073-7, j. 2.2.2004, DJU II 29.3.2004, p. 886.