



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
**CURSO DE PÓS – GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO E PRÁTICA
PREVIDENCIÁRIA**

RENATO REQUIÃO FENTANES DA SILVA

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A HORA REPOUSO
ALIMENTAÇÃO - HRA**

Salvador
2018

RENATO REQUIÃO FENTANES DA SILVA

**A (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A HORA REPOUSO
ALIMENTAÇÃO - HRA**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de
Direito e Gestão, como requisito parcial para
obtenção do grau de Especialista Direito
Previdenciário.

Salvador
2018

AGRADECIMENTOS

À Saádia Ferreira, pelo amor, apoio, por sentir a minha dor e sempre aumentar a minha alegria, pela paciência, e esforço para estar comigo nos momentos difíceis, e nunca me deixar desistir das coisas que realmente valem a pena.

Às minha irmã, Camila Fentanes, que independente de qualquer coisa está sempre comigo, acreditando e me apoiando.

Aos meu pais, Wildson e Jaqueline, por serem fonte de inspiração e resiliência.

Aos professores do curso de Pós Graduação em Direito e Prática Previdenciária, que sem dúvidas tiveram um papel determinante para a elaboração deste trabalho.

“A persistência é o caminho do êxito.”.

Charles Chaplin

RESUMO

Este trabalho possui como objetivo examinar a incidência ou não da contribuição previdenciária sobre o pagamento da verba paga pelo empregador ao empregado pela não concessão do intervalo denominada Hora de Repouso Alimentação - HRA, prevista no artigo 3º, inciso II da Lei 5.811/72. Para realização do estudo foi necessário fazer uma análise aprofundada dos conceitos tributários com foco na contribuição previdenciária, e todos os seus aspectos, merecendo destaque os seus efeitos no salário de contribuição. Em um momento posterior foi analisada a natureza da verba denominada HRA, utilizando-se para tanto os conceitos fornecidos na legislação específica, a analogia, e o seu enquadramento da Consolidação das Leis do Trabalho. Finalmente foram analisados os entendimentos da primeira e segunda turma no âmbito do Superior Tribunal de Justiça acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre o pagamento da verba em destaque, as consequências da reforma trabalhista nos julgamentos feitos pelo STJ correlacionando com o princípio do equilíbrio financeiro atuarial da Previdência Social, previsto no artigo 201 da CF.

Palavras-chave: HRA; Hora de Repouso Alimentação; Lei 5.811/72; Contribuição previdenciária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República de 1988
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
HRA	Hora Repouso Alimentação
Min.	Ministro
Rel.	Relator
Resp.	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TST	Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	DA NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	10
2.1	REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	15
2.1.1.	O Antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT	17
2.1.1.1.	Critério Material	17
2.1.1.2.	Critério Espacial	19
2.1.1.3.	Critério Temporal	20
2.1.2.	O Consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT	24
2.1.2.1.	Critério Pessoal	24
2.1.2.2.	Critério Quantitativo	27
2.1.2.2.1	<i>Salário de contribuição</i>	30
3	HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO	36
3.1	O REGIME DE TRABALHO REGULADO PELA LEI 5.811, DE 11 DE OUTUBRO DE 1972.	36
3.2	A LEI Nº 5.811/72 E A SUA RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.	38
3.3.	A SUPRESSÃO DO INTERVALO INTRAJORNADA – ANÁLISE DO ARTIGO 71 § 3º DA CLT X SÚMULA 437, III DO TST	40
3.4.	A EQUIVOCADA EQUIPARAÇÃO ENTRE A HRA E HORAS EXTRAS	44

4. A (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS SOBRE A HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO – HRA	48
4.1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	48
4.1.1 Uma análise dos fundamentos e motivos do posicionamento da primeira turma	49
4.1.2 Uma análise dos fundamentos e motivos do posicionamento da segunda turma	51
4.3 DOS IMPACTOS DA REFORMA TRABALHISTA NO INTERVALO INTRAJORNADA.	53
4.4 DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE HRA E DA NECESSIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA PARA MANUTENÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO EQUILÍBRIO DA PREVIDÊNCIA	61
5 CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata de um exame da incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de Hora Repouso Alimentação - HRA a partir da análise da natureza jurídica atribuída à verba e seu enquadramento no ordenamento jurídico-previdenciário.

A escolha do tema se deu em razão da especificidade da verba, pouco conhecida, e da noção de importância do custeio previdenciário para consecução de equilíbrio atuarial da previdência e social. Assim, notando-se a movimentação dos tribunais, ainda distantes de uma uniformização jurisprudencial, o presente estudo visa solucionar a controvérsia que se permeia.

As contribuições previdenciárias representam relevante instrumento de custeio da Previdência Social que, pautado no princípio da solidariedade, deve ser realizados por toda a sociedade, incidindo, via de regra, sobre o salário-de-contribuição dos empregados e sobre a folha de salários da competência mensal da empresa.

Desse modo, os valores eventualmente pagos dentro da relação jurídica de trabalho irão impactar no total recolhido a título de contribuição. Isto porque, conforme será melhor demonstrado, o salário-de-contribuição é composto pelo conjunto de parcelas pagas pelo empregador ao empregado como forma de contraprestação pelo serviço, sendo excluída, dentre outras hipóteses, as indenizações.

A Hora Repouso Alimentação, por sua vez, trata-se de situação prevista em lei específica para regulamentar o trabalho ininterrupto em regime de revezamento de oito horas por trabalhadores que prestam serviço nas atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, industrialização do xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos.

Diante deste regime especial, os trabalhadores são acometidos pela supressão da hora destinada ao repouso e alimentação, de modo que a Lei nº 5.811/72 prevê o pagamento de adicional, conhecido como HRA, para reparar a perda vivenciada pelo trabalhador. Entretanto, o pagamento do adicional levantou questionamentos acerca da sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessa maneira, o presente estudo tem por objeto central analisar a possível incidência da contribuição destinada à seguridade sobre os pagamentos realizados pelo empregador do adicional de HRA aos seus empregados que permanecem no regime de revezamento.

Em um primeiro momento, a abordagem do tema terá por foco o desenvolvimento o enquadramento da contribuição dentro do ordenamento jurídico, momento em que será estudada a sua hipótese de incidência tributária e base de cálculo. Outrossim, busca-se esclarecer a composição legal do salário-de-contribuição para melhor compreensão das exclusões legais.

Em seguida, será analisada a Lei nº 5.811/72, responsável por regular o regime ininterrupto de revezamento e o consequente pagamento do adicional de Hora Repouso Alimentação - HRA. Neste ponto, traçam-se os principais aspectos jurídicos e controvérsias relacionadas à verba.

O último capítulo ocupa-se em averiguar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a Hora Repouso Alimentação, destacando os reflexos previdenciários decorrentes. Para tanto, analisa-se de forma pormenorizada as decisões proferidas pelas turmas do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, tratando, inclusive, dos reflexos da recente reforma da legislação trabalhista na discussão. Ao final, diante de todas as premissas fixadas no decorrer do estudo, analisa-se, por fim, a possibilidade de afastamento da incidência das contribuições previdenciárias e seus impactos na relação jurídica de custeio.

2 DA NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A seguridade social está com as funções do Estado, definida no artigo 194 da Constituição Federal como um “conjunto integrado de ações” a cargo dos Poderes Públicos e da sociedade que tem por fim a asseguaração dos direitos fundamentais à saúde, à previdência social e à assistência social.

Desse modo, a seguridade social pode ser entendida como um verdadeiro complexo protetivo por parte do Estado que visa atender as necessidades básicas dos indivíduos sujeitos ao sistema, com o objetivo central de propiciar a estes sujeitos e às suas famílias a manutenção da qualidade básica de vida diante de eventual contingência de vida¹.

Nesse sentido, a Previdência Social, ramo da seguridade social objeto do presente estudo, disciplinada nos artigos 201 e 202 da Magna Carta, configura-se como um sistema de cobertura de determinadas eventualidades da vida cotidiano organizado sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e filiação obrigatória pelos trabalhadores em geral, sendo imprescindível a observância aos critérios legais para preservação do equilíbrio atuarial e financeiro².

O caráter contributivo, cumpre destacar, é o principal aspecto de diferenciação entre a Previdência Social e os demais ramos da seguridade (assistência social e saúde pública), tendo em vista que somente terão direito à cobertura previdenciária os sujeitos que contribuam para o sistema de maneira efetiva ou diante das hipóteses presumidas em lei³.

A viabilização da cobertura previdenciária depende de um financiamento geral arcado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, bem como mediante os recursos oriundos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos do art 195 da Constituição Federal, que cuidou de determinar, inclusive, o

¹ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: Aspectos Constitucionais e Contribuições Específicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010, p. 1.

² Ibidem, p. 1.

³ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p.153.

modo de custeio deste sistema que se dá, de forma direta, por meio do recolhimento das contribuições sociais, tais sejam:

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;

b) a receita ou o faturamento; nº 20, de 1998)

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Nota-se, portanto, que a contribuição previdenciária representa importante instrumento na concretização do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, que visa, conforme apontado por Frederico Amado⁴, assegurar a incolumidade das contas previdenciárias para as gerações presentes e futuras.

Atualmente, o Governo Federal tem frequentemente manifestado um suposto déficit previdenciário que estaria gerando encargos para o orçamento federal e, deste modo, absorvendo recursos destinados a áreas como educação e saúde. Sendo este, inclusive, um dos principais fundamentos utilizados para basear a proposta de Reforma da Previdência que tramita no Congresso Nacional, pendente de votação.

Com efeito, nota-se que as Contribuições para a Seguridade Social são classificadas em quatro espécies: da empresa; do trabalhador e demais segurados; sobre os concursos de prognósticos; e do importador de bens e serviços, destinadas à seguridade social de forma ampla. Entretanto, as contribuições da empresa sobre a folha de salários e a contribuição do trabalhador são destinadas exclusivamente ao custeio dos benefícios concedidos pela Previdência Social, na inteligência do art. 167, inciso XI, da CF⁵.

⁴ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p.248.

⁵ Constituição Federal de 1988. Art. 167. São vedados: XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Portanto, verifica-se que o próprio texto constitucional determina os sujeitos obrigados ao financiamento e os fatos que serão objetos da incidência tributária, sendo tal disposição espelhada no art. 11, parágrafo único da Lei nº 8.212/91 e art. 195, parágrafo único do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), definindo o financiamento direto da relação jurídica de custeio previdenciário, regida pelos princípios da solidariedade e da diversidade da base de financiamento.

Nas palavras de Frederico Amado⁶, a relação jurídica de custeio pode ser definida como:

Vínculo jurídico obrigacional público, em que o sujeito ativo (Estado) é credor do sujeito passivo (responsável ou contribuinte), que deverá promover o recolhimento de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, acrescida de eventuais consectários legais (multas, juros de mora e correção monetária), uma vez realizada em concreto a hipótese de incidência prevista em lei *stricto sensu*, observada a base de cálculo, a alíquota e os prazos legais.

Assim, não restam dúvidas de que as contribuições sociais são o pilar do financiamento da previdência social, ao passo que o recolhimento proporciona o custeio do sistema e a manutenção do equilíbrio financeiro, tendo em vista que o pagamento dos benefícios aos beneficiários atuais são custeados pelos sujeitos de direito que permanecem na atuação de prestação do serviço.

Durante muito tempo a doutrina e a jurisprudência brasileira discutiram acerca da natureza jurídica atribuída às contribuições sociais, sendo o tema pacificado no julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 556.664-1 RS⁷, em sede de repercussão geral, ao entender que “as contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição”.

O julgamento tinha por fim analisar a constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 que regulavam a prescrição e decadência das contribuições previdenciárias. Isso porque, nos termos do art. 146, b, III, da CF, somente lei complementar pode disciplinar matéria de prescrição, decadência, obrigação e crédito tributário. Neste

⁶ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p.202.

⁷ RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

caso, a Fazenda Nacional defendeu que os dispositivos não se qualificavam como normas gerais de direito tributário, mas sim como normas de cunho específico, dispensando, portanto, a regulação por via de lei complementar.

Contudo, o STF posicionou-se pela inconstitucionalidade dos referidos dispositivos diante da violação ao princípio da reserva legal, já que em se tratando de matéria tributária compete à lei complementar dispor a respeito.

Portanto, resta claro que as contribuições previdenciárias estão submetidas ao regime de Direito Tributário, diante do seu enquadramento no conceito de tributo determinado pelo art. 3º do CTN, uma vez que caracterizam-se como obrigação compulsória, de caráter patrimonial cobradas por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, paga em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir e que não constituem sanção por ato ilícito.

Neste sentido, cumpre destacar o posicionamento de diversos doutrinadores que defendem a natureza tributária das contribuições sociais, tais como Paulo Ayres Barreto⁸, Paulo de Barros Carvalho⁹, Geraldo Ataliba¹⁰, Roque Carraza¹¹, Frederico Amado¹² e Sacha Calmon Navarro Coelho¹³.

Uma vez superada a discussão acerca da classificação da natureza jurídica das contribuições sociais previdenciárias, resta analisar o seu enquadramento como tributo.

Neste contexto, a doutrina tributária interpreta a classificação de diversas maneiras a partir da interpretação do texto legal.

Segundo a classificação de Geraldo Ataliba¹⁴, os tributos estão divididos em vinculados (taxas e contribuições) e não vinculados (impostos) a uma atuação estatal, sendo que o critério jurídico para esta divisão parte da análise da hipótese de

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 88.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p.191.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 527.

¹² AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 202.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 6 edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 486.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Op.cit, p.123.

incidência. Desse modo, segundo a teoria bipartite, o único fundamento da classificação jurídica seria o aspecto material descrito pelo legislador.

Paulo de Barros¹⁵, por sua vez, alinhado à corrente tripartite, identifica como espécies tributárias do ordenamento jurídico tributário os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, identificadas pela caracterização da base de cálculo na hipótese de incidência. Neste caso, aos empréstimos compulsórios seria possível atribuir a feição de quaisquer das formas atribuídas às três espécies de tributos. Do mesmo modo, segundo a presente classificação, as contribuições sociais também não configuram espécie tributária autônoma, podendo ser revestida das formas correspondentes às taxas ou aos impostos, em atenção à vinculação do gado tributado a uma atividade estatal ou não.

As classificações acima não consideram a destinação específica do tributo para fins de identificação da espécie tributária. Ora, neste ponto, cumpre destacar que as contribuições sociais foram criadas com o fim específico de custear a seguridade social, de maneira que a destinação dada ao produto da arrecadação revela-se como critério relevante de classificação. Assim, em que pese o art. 4º, II, do CTN determine que a destinação legal do produto da arrecadação é irrelevante para fins de qualificação dos tributos, a Constituição Federal, em posterior e, hierarquicamente superior previsão, ressaltou a destinação como critério de classificação, consoante ao art. 167, IV e XI, da CF, revelando a não recepção do referido dispositivo do Código Tributário.

Neste sentido, a doutrina atualmente majoritária, alinha-se à chamada teoria pentapartite, que identifica cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Para tanto, Márcio Severo Marques leciona que é possível extrair três variáveis da análise do texto constitucional, a previsão de vinculação a uma atividade estatal, a vinculação, ou não, do produto de sua arrecadação a uma despesa específica e a exigência de previsão legal de restituição ao contribuinte do montante arrecadado, que uma vez conjugadas tornarão possível a identificação da espécie tributária¹⁶.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 401.

¹⁶ MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. Imprensa: São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 222/225.

No caso das contribuições sociais previdenciárias, a instituição conforme previsão constitucional exige a vinculação a uma atividade estatal e o controle da destinação do produto da arrecadação, não sendo possível a sua identificação somente com a análise do binômio hipótese de incidência e base de cálculo¹⁷.

Portanto, em suma, as contribuições previdenciárias configuram-se como espécie de contribuição para seguridade social, destinadas ao pagamento dos benefícios instituídos no Regime Geral de Previdência Social, sendo provenientes de duas fontes constitucionais de custeio: do trabalhador e demais segurados da previdência social; e do empregador, da empresa e da entidade equiparada na forma da lei¹⁸.

Aqui, importante destacar a relevante ressalva realizada pelo professor Frederico Amado¹⁹ atinente à natureza não fiscal da contribuição previdenciária dos segurados facultativos, considerando que a filiação é obrigatória somente aos trabalhadores em geral, sendo recolhida de forma facultativa pelas pessoas naturais que não desenvolvem qualquer atividade laborativa remunerada.

Assim, considerando que o enquadramento ao conceito do artigo 3º do CTN, acima analisado, depende da compulsoriedade do pagamento, o recolhimento facultativo não pode ser classificado como tributo.

Com base no acima exposto, verifica-se que o estudo das contribuições previdenciárias comporta relevantes discussões. Neste esteio, a identificação da natureza tributária demanda ainda o cotejo da hipótese de incidência, a fim de melhor compreender seu preenchimento e reflexos a partir da consumação do fato gerador. É o que se busca nos próximos tópicos.

2.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 66.

¹⁸ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 367.

¹⁹ *Ibidem*, p. 368.

A análise tributária de uma exação demanda o estudo da sua regra matriz de incidência a fim possibilitar a melhor compreensão do seu enquadramento dentro do ordenamento jurídico tributário.

Em seu estudo, o professor Paulo de Barros visualiza a norma jurídica em sua integridade constitutiva a partir da regra matriz de incidência tributária (RMIT), composta por um antecedente *descriptor* e um conseqüente *prescriptor* entrelaçados por um nexa especialismo que remete ao *dever-ser*, de modo que uma vez constatado o fato A, *deve-ser* B²⁰.

Neste sentido, no antecedente da norma identifica-se a hipótese de incidência tributária, composta por critérios que visa delimitar o fato ensejador, o local e o momento, tais sejam: critério material, critério espacial e critério temporal²¹.

Aqui, destaca-se desde já que a hipótese de incidência não pode ser confundida com o fato gerador. Isso porque a hipótese de incidência descreve, na forma da lei, a situação hipotética que ocasiona no nascimento da obrigação tributária²², enquanto que o fato gerador representa a concretização da norma constante em lei no mundo dos fatos²³.

Contudo, não se deve confundir fato gerador com hipótese de incidência. Esta descreve através da lei a situação hipotética que leva ao nascimento da obrigação, sendo assim, a descrição legal de um fato formulada de maneira prévia e genérica .

No conseqüente da regra matriz, por sua vez, é possível a identificação do sujeitos envolvidos e do *quantum devido*, pelo que denomina os critérios pessoal e quantitativo²⁴.

Assim, o presente tópico tem o objetivo de destrinchar a RMIT da contribuição previdenciária mediante análise crítica dos critérios que compõem o seu antecedente e o conseqüente.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 217

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico-Semântico**, 2009, 623 f. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. p. 288. Disponível em: < <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8649/1/Aurora.pdf>>. Acesso em: 23/09/2018.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.58.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 131

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de; Op.cit.

2.1.1. O Antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT

Conforme exposto, no antecedente normativo encontra-se a descrição fática e a definição das coordenadas atribuídas ao tempo e ao espaço para ocorrência do fato impositivo tributário organizados critério material, critério espacial e critério temporal. Juntos, estes elementos atuam como descritor da norma tributária a que se referem e formam a chamada hipótese de incidência do tributo.

Para melhor compreensão da hipótese tributária, dedica-se o presente tópico ao estudo dos critérios acima referidos, de forma pormenorizada, e destacando o antecedente da RMIT da contribuição previdenciária.

2.1.1.1. Critério Material

Ao estudar a Teoria da Norma Tributária, Paulo de Barros descreve o critério material como elemento que uma vez individualizado, não deve ser associado a elementos estranhos capazes de ocasionar em uma feição definitiva. Assim, segundo o autor, é imprescindível a realização de uma abstração absoluta dos demais critérios, visando extrair outro evento, que não se confunda com o próprio fato, onde uma vez condicionado no espaço e no tempo previstos, assuma a feição atribuída ao fato hipoteticamente descrito²⁵.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba ensina que o critério material é o núcleo central que será um referencial de condição aos demais critérios e, que uma vez individualizado, não pode ser envolvido com elementos estranhos que possam ocasionar em uma conformação definitiva²⁶.

Com efeito, não há dúvidas de que o critério material guarda grande relevância na compreensão da incidência do tributo, tendo em vista tratar da descrição do núcleo material do tributo. E, no caso das contribuições destinadas à seguridade social, o

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria na Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2002, p. 124.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.106/107.

constituinte fixou requisitos de imprescindível observância do legislador na composição da norma instituidora, dentre eles, as possíveis fontes de custeio.

Conforme disposição do art. 195, I, “a” da CF, a contribuição previdenciária a ser custeada pelo empregador, empresa ou entidade equiparada incidirá, em resumo, sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço”²⁷. Neste caso, o critério material será definido pelo pagamento ou creditamento de salários e demais rendimentos do trabalho²⁸.

Do mesmo modo, na contribuição fundamentada no inciso II do referido artigo²⁹, o critério material será o recebimento de remuneração pelo trabalho³⁰.

Nota-se que o critério material da contribuição previdenciária custeada pelo empregador, bem como o daquela custeada pelo empregado, estão interligados pela constituição de uma mesma relação jurídica de prestação do serviço, em que de um lado há sujeito que fornece o serviço e do outro há um sujeito responsável pela contraprestação mediante pagamento de salário.

Portanto, fácil concluir que o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação do serviço remunerado.

Inclusive, ao tratar do tema, o professor Ivan Kertzman³¹ define que o critério material da referida contribuição é “a prestação de serviço remunerado (oneroso)”. A mesma conclusão foi alcançada por Frederico Amado³², ao definir que “o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias é a prestação do serviço remunerado pelos trabalhadores”.

Sendo assim, definido o fato gerador que compõe o critério material da hipótese de incidência tributária das contribuições previdenciária, passa-se aos demais critérios fundamentais à construção da Regra Matriz de Incidência.

²⁷ Constituição Federal do Brasil de 1988.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 798

²⁹ 195, II

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Ibidem**, p. 799/800

³¹ KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário de Contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 40.

³² AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 370

2.1.1.2. Critério Espacial

O critério espacial consiste na indicação das circunstâncias de lugar associadas à construção da hipótese de incidência do tributo de forma explícita ou implícita³³. Isto é, a partir deste critério, é possível definir o local em que uma vez ocorrida a prestação do serviço remunerado, será devido o recolhimento das contribuições.

Em outras palavras, Paulo de Barros³⁴ ensina que por meio do critério espacial é possível delimitar os elementos necessários e suficientes para identificação da circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico. Assim, neste momento, pode-se encerrar todos os elementos que possibilitarão o conhecimento da circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência do evento.

Segundo Ataliba³⁵, o critério espacial possibilita determinar o lugar no espaço em que os fatos da vida relacionados, uma vez concretizados, admitirão a incidência do tributo, consoante aos demais critérios. Desta maneira, o presente critério estará vinculado à competência legislativa atribuída pela Constituição, de modo que para os tributos de competência da União, por exemplo, será considerado toda a unidade nacional.

Considerando que a contribuição previdenciária é tributo de competência da União, forçoso concluir que, em atenção ao princípio da territorialidade, o regime previdenciário será aplicado a todo território nacional.

Alinhado com este conceito, Frederico Amado³⁶ concluiu que “em regra, o aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo denominado de contribuição previdenciária, cujo elemento material é o exercício do labor remunerado, é o exercício do trabalho no território nacional”.

³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 104.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p.. 464/465

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Ibidem**, p. 104/105.

³⁶ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 265

Ocorre que embora a regra seja aplicação do princípio da territorialidade da filiação³⁷, a legislação previdenciária traz algumas hipóteses em que será aplicado o princípio da extraterritorialidade, como por exemplo nos casos do trabalhador brasileiro contratado para trabalhar em empresa nacional localizada no exterior, bem como os casos do brasileiro que trabalha para União no exterior em organismos oficiais brasileiros, conforme previsão do art. 12, I, da Lei nº 8.212/91³⁸ e art. 9, I, do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto nº 3.048/99)³⁹.

Consoante ao extraído das referidas disposições legais, em determinadas situações, o critério espacial das contribuições previdenciárias será relativizado para alcançar fatos ocorridos além das fronteiras nacionais em razão da proteção previdenciária atribuída a certos sujeitos.

³⁷ Segundo este princípio, todos que prestam serviço no território brasileiro e não são filiados a Regime Próprio de Previdência Social, deverão ingressar no RGPS na condição de segurados obrigatórios.

³⁸ Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: I - como empregado: (...) c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior; d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular; e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio; f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;

³⁹ Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: I - como empregado: (...) c) o brasileiro ou o estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado no exterior, em sucursal ou agência de empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sede e administração no País; d) o brasileiro ou o estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior com maioria do capital votante pertencente a empresa constituída sob as leis brasileiras, que tenha sede e administração no País e cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidade de direito público interno; e) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a elas subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular; f) o brasileiro civil que trabalha para a União no exterior, em organismos oficiais internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se amparado por regime próprio de previdência social; g) o brasileiro civil que presta serviços à União no exterior, em repartições governamentais brasileiras, lá domiciliado e contratado, inclusive o auxiliar local de que tratam os arts. 56 e 57 da Lei no 11.440, de 29 de dezembro de 2006, este desde que, em razão de proibição legal, não possa filiar-se ao sistema previdenciário local;

2.1.1.3. Critério Temporal

Por meio do critério temporal, a lei poderá indicar as circunstâncias de tempo relevantes para a configuração do fato gerador⁴⁰.

Paulo de Barros Carvalho⁴¹ define o presente critério como um conjunto de elementos que permite a identificação da condição que atua sobre um determinado fato, limitando-o no tempo.

Segundo as lições de Geraldo Ataliba, como o constituinte não fixou o momento do nascimento da obrigação tributária, a tarefa fica a critério do legislador ordinária que, de forma discricionária, pode eleger o momento no tempo em que o fato gerador poderá ser consumado, desde que respeito o princípio da irretroatividade da lei. Desse modo, no caso de eventual silêncio da legislação ordinária, deve-se considerar o momento em que consumado o fato material⁴².

No caso das contribuições previdenciárias, o critério temporal foi devidamente definido pelo legislador como sendo a “data da prestação do serviço”⁴³. Assim, a hipótese de incidência estudada será materializada no momento em que verificada a efetiva prestação do serviço.

Contudo, cumpre destacar que o tema é foi objeto de grandes debates, sobretudo nas lides decorrentes de execuções trabalhistas. Isso porque diante da competência da Justiça do Trabalho para apurar e executar contribuições previdenciárias no bojo do processo judicial e, considerando que a apuração e o pagamento do débito previdenciário se referem a uma situação pretérita, tornou-se necessário definir o momento em que seria considerado ocorrido o fato gerador para fins de atualização monetária.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 94.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 468

⁴² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 95.

⁴³ Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (...) § 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.

O art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, ao definir que as contribuições incidiriam sobre “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho”, determina, na visão de alguns autores, que o fato gerador ocorre no momento do pagamento do salário.

O entendimento acima, inclusive, é defendido por Patrícia Pinheiro da Silva. Segundo a autora, ao estender a materialidade da hipótese de incidência para alcançar desde o momento da prestação do serviço, a Lei nº 8.212/91 feriu o princípio da legalidade. Assim, o critério temporal só poderia ser consumado no momento em que efetivado o pagamento da remuneração⁴⁴.

Entretanto, cumpre notar que o momento do pagamento apenas remete a um fato anterior de consumação da hipótese de incidência. Isto é, considerando que a prestação do serviço remunerado é o fato gerador das contribuições, não é possível atribuir a outro momento à ocorrência, já que o pagamento será a consequência do preenchimento do antecedente da norma, conforme será estudado no próximo tópico.

Com efeito, a sentença trabalhista que apura e executa as contribuições tem caráter meramente declaratório de uma situação jurídica preexistente à época dos fatos geradores (prestação do serviço). Neste sentido, o procurador Leonardo Alves⁴⁵ sabiamente ressalta que:

(...) A decisão do juiz do trabalho nada cria, apenas faz alusão a um fato passado, reconhecendo a existência de uma dívida tributária que não foi paga na época certa, quando da prestação dos serviços remunerados pelo trabalhador.

Na jurisprudência, o tema ainda não encontrou pacificação. Em recente decisão proferida em janeiro de 2018, o Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, ao julgar a incidência das contribuições do RAT e do SAT, entendeu que o fato gerador das contribuições previdenciárias é "o pagamento ou crédito do salário do trabalhador"⁴⁶. Por outro lado, em março de 2016, o Tribunal Superior do Trabalho, decidiu que com

⁴⁴ SILVA, Patrícia Pinheiro. **Créditos Previdenciários: em face de acordos celebrados após a sentença trabalhista**. São Paulo: LTr, 2012, p. 29.

⁴⁵ ALVES, Leonardo Ricardo Araújo. **O fato gerador da contribuição previdenciária decorrente das decisões da justiça do trabalho**. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/1617575. Data de acesso: 22 de setembro de 2018.

⁴⁶ Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 250, de 23 de maio de 2017. DOU: 31/05/2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83192>. Acesso em: 23/09/2018.

relação a fatos ocorridos após o advento da Lei nº 11.941/09, o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação do serviço, consoante ao disposto no art. 43, §2º, da Lei nº 8.212/91⁴⁷.

Ademais, cumpre destacar o entendimento da Receita Federal sobre o tema, manifestado por meio da Solução de Consulta nº 250/2017. Em consulta realizada sobre o momento da ocorrência do fato gerador da contribuição, o órgão consultado aplicou o art. 52, I, “a” e III, “a” da IN RFB nº 971/2009 para definir que “o fato gerador da contribuição previdenciária relativa a remuneração do segurado empregado, a cargo deste e da empresa, ocorre no mês em que a remuneração é paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro”. Assim, o prazo para o regular recolhimento da contribuição, de modo a afastar a incidência de juros e multa de mora, é até o dia 20 de mês seguinte à ocorrência do fato gerador.

Contudo, no teor da referida Solução de Consulta, a Receita ressaltou que no casos dos retroativos, estes são em regra realizados em razão de um direito preexistente, pois a parcela da remuneração já era devida em momento anterior, não tendo sido paga ou creditada por motivos alheios, o que, conseqüentemente, acarretou no recolhimento das contribuições em atraso com acréscimo dos encargos legais. Inclusive, como exemplo, cita-se a sentença trabalhista como instrumento de natureza declaratória, nos seguintes termos:

É o que ocorre na sentença trabalhista, cuja natureza jurídica não é constitutiva do direito à remuneração, mas declaratória deste direito do reclamante de receber a remuneração que lhe era devida, mas não foi paga a época, e condenatória em relação ao reclamado de pagar tais remunerações. Por isto, também a condenação ao recolhimento das correspondentes contribuições com acréscimo de juros e multa, como base no §2º do art. 43 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ou seja, no entendimento extraído da referida norma de consulta, o fato gerador da contribuição previdenciária é a remuneração paga, devida, ou creditada, o que ocorrer primeiro. Desse modo, considerando que no momento da sentença trabalhista há a mera declaração de um fato já ocorrido, isto é, devido, não é possível afirmar que a incidência dos juros somente se dá a partir da sentença. Tal entendimento levaria a

⁴⁷ Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 250, de 23 de maio de 2017. DOU: 31/05/2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83192>>. Acesso em: 23/09/2018.

um prejuízo real em desfavor do contribuinte que não teve as contribuições recolhidas por motivos alheios à sua vontade.

Portanto, verifica-se que o critério temporal das contribuições previdenciárias é um tema que carece de pacificação da doutrina e na jurisprudência, a fim de determinar o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Contudo, pelos fundamentos alinhados acima expostos, no presente trabalho, adota-se como critério temporal das contribuições previdenciárias a data da prestação do serviço, consoante ao art. 43, §2º, da Lei nº 8.212/91.

2.1.2. O Consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT

Ultrapassado o estudo do antecedente na norma tributária, alcança-se a análise do consequente. O consequente da norma, por sua vez, será alcançado a partir da consumação dos critérios do antecedente, sendo composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Em seus estudos, Paulo de Barros⁴⁸ aponta o consequente da norma como “prescritor” dos critérios para identificação do vínculo jurídico tributário que surge e possibilita conhecer o sujeito portador de um direito subjetivo, bem como aquele que possui o dever jurídico de cumprir com certa prestação. Ainda, o consequente revela o objeto da relação tributária, prescrevendo o comportamento esperado do sujeito passivo para satisfação da obrigação.

2.1.2.1. Critério Pessoal

A obrigação jurídica decorrente do fato jurídico tributário ocorrido é composta por dois sujeitos de direito, sendo o sujeito ativo, na “condição de titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo”, e o sujeito passivo, que é o “portador do dever jurídico de adimplir a referida prestação”⁴⁹.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 269

⁴⁹ Ibidem. p. 623/624

Conforme lecionado por Geraldo Ataliba, o critério pessoal representa um elemento de conexão entre o núcleo da hipótese de incidência tributária e duas pessoas de direito que, diante da ocorrência do fato gerador e por determinação da lei, transformariam-se nos sujeitos da obrigação⁵⁰.

O sujeito ativo da relação é o responsável por exigir o tributo, assumindo o papel de credor da obrigação, definido pela Constituição Federal⁵¹.

Nesse sentido, no ordenamento jurídico tributário brasileiro, o sujeito ativo da relação é caracterizado por uma pessoa jurídica de Direito Público investidas de capacidade política dotadas de por legislativo e, ao mesmo tempo, habilitadas a promover a inovação da organização jurídica mediante a edição de normas. Assim, conforme disposto no art. 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Entretanto, é possível que a pessoa política, mediante lei, delegue sua capacidade tributária ativa - aptidão de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos - para outra pessoa jurídica de direito público ou privado, sendo, este, fenômeno conhecido como parafiscalidade⁵².

No caso das contribuições previdenciárias, o sujeito ativo será a União, tendo em vista a determinação expressa do art. 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Segue, portanto, a regra de que a pessoa jurídica de direito público que detém a competência para instituir o tributo também será o sujeito ativo da respectiva relação obrigacional⁵³.

Neste contexto, destaca-se que durante muito tempo, a competência para fiscalização e arrecadação das contribuições para a seguridade social dividia-se entre a União e o

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.80.

⁵¹ Ibidem.

⁵² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, n.p.

⁵³ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: Aspectos Constitucionais e Contribuições Específicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010, p. 72.

INSS, sendo o INSS responsável pelo gerenciamento das contribuições da empresa sobre a folha de salários, dos empregadores domésticos e dos trabalhadores, aplicando-se a mencionada parafiscalidade.

Contudo, após o advento da MP nº 222/04, posteriormente convertida na Lei nº 11.098/05, a Secretaria de Receita Previdenciária foi criada dentro da estrutura do Ministério da Previdência que, efetivamente instituída pelo Decreto nº 5.526/04, passou a fiscalizar e arrecadar as contribuições previdenciárias.

Por conseguinte, a Lei nº 11.457/07 unificou a Receita Federal e a Receita Previdenciária em uma única estrutura denominada de “Super Receita”, que, na condição de órgão da administração direta alocada e subordinada ao Ministério da Fazenda, passou a gerenciar as atividades de tributação, arrecadação, cobrança e fiscalização de todos os tributos federais, inclusive, de todas as contribuições destinadas à seguridade social.

O sujeito passivo, por sua vez, revestido na condição de contribuinte, é a pessoa que a lei designou como obrigado ao pagamento ou adimplemento da obrigação tributária.

Juridicamente, o contribuinte é o sujeito de direito que ocupa a posição de devedor no denominado polo passivo da obrigação tributária⁵⁴.

No sistema de custeio previdenciário, o sujeito passivo, conforme anotado por Daniel Carneiro⁵⁵, será múltiplo tendo em vista que diversos sujeitos estão incumbidos da tarefa de financiar a seguridade social na forma do art. 195, I a IV, da CF.

O primeiro inciso do referido dispositivo constitucional traz como contribuinte o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei, que poderão recolher sobre a folha de salário e demais rendimentos, a receita ou o faturamento, e o lucro.

Neste caso, nota-se que embora a empresa não seja de nenhum modo beneficiária do sistema previdenciário, assume um importante papel no custeio, por força da aplicação do Princípio da solidariedade.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 625.

⁵⁵ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: Aspectos Constitucionais e Contribuições Específicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010, p. 79

O trabalhador e demais segurados também configuram o polo passivo da relação de custeio, sendo que, neste caso, serão diretamente beneficiários deste sistema.

O art. 195 também retrata como contribuinte o importador de bens ou serviços do exterior.

Portando, sendo o critério pessoal relevante elemento para determinação dos responsáveis da relação jurídica, resta demonstrada a relevância no estudo do tributo.

2.1.2.2. Critério Quantitativo

No presente tópico, cuida-se da análise da base de cálculo e da alíquota, responsáveis pela delimitação do valor pecuniário que será cobrado do contribuinte como consequência de ter realizado o fato gerador da obrigação. Assim, o critério quantitativo configura-se como relevante elemento para prescrição tributária.

Paulo de Barros define o critério quantitativo, no tocante a base de cálculo, como responsável pela mensuração da intensidade da conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso⁵⁶. Assim, leciona o professor que no critério quantitativo, alinhado ao material, encontra-se o “feixe de preceitos demarcadores dos chamados ‘traços da enunciação’, ou seja, o conjunto dos elementos que o editor da norma julgou relevante para produzir o acontecimento tributado”⁵⁷.

Desse modo, nota-se que a base imponible representa economicamente o fato gerador do tributo. No caso das contribuições previdenciárias, a base de cálculo será, a depender do sujeito passivo em questão, a folha de salários, a receita bruta ou o faturamento, o lucro, ou o rendimento do trabalho, conforme se estudará adiante.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Ibidem**, p. 618

Já a alíquota é um fator que, unido à base de cálculo, resultará no montante devido⁵⁸. Sobre o tema, Ataliba⁵⁹ descreveu a alíquota como “a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária)”. Paulo de Barros⁶⁰ dedica-se ao ensinamento da alíquota como elemento imprescindível à determinação do débito tributário, ao passo que para qualquer tributo, não será possível a existência da base imponible sem que haja uma alíquota aplicável na condição de

Entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do *debitum*, estatuinto o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato normativamente descrito.

Assim, em que pese a alíquota não integre o famoso binômio “hipótese de incidência/base de cálculo”, apresenta-se como um importante instrumento na realização de diversos propósitos constitucionais, como o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, implementação da igualdade⁶¹.

Neste contexto, cumpre esclarecer que existem duas espécies de alíquotas. A alíquota específica é expressa por uma quantia determinada em função da unidade de quantificação, enquanto que a alíquota *ad valorem* indica uma porcentagem que incidirá sobre o valor do bem ou serviço⁶².

No caso das contribuições previdenciárias, as alíquotas serão sempre *ad valorem*, podendo ser progressiva e não cumulativa.

A contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, que resulta da aplicação da alíquota correspondente sobre o salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, conforme representado na tabela abaixo.

⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo : Noeses, 2011, n.p.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 114.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op.cit**, p. 620

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p.. 620.

⁶² KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário de Contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 66

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
Até R\$ 1.693,72	8,00
De R\$ 1.693,73 a R\$ 2.822,90	9,00
De R\$ 2.822,91 até R\$ 5.645,80	11,00

Fonte: INSS - Tabela para Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso 2018 ⁶³

A tabela acima, anualmente atualizada, tem por base legal o art. 20 da Lei nº 8.212/91.

A contribuição da empresa, por sua vez, incide, na inteligência do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incide no percentual de 20% sobre a folha de salários, nos seguintes termos:

Art. 22 (...) 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.

Com efeito, nota-se que a alíquota e a base de cálculo, juntas, constituem o critério quantitativo que determina o *quantum* devido pelo contribuinte. Assim, definir este critério é essencial à instituição do tributo, já que anuncia o valor devido para fins de cumprimento da obrigação tributária estabelecida.

Neste ponto, importante esclarecer que no sistema de custeio previdenciário, no âmbito da relação jurídica estudada no presente trabalho, sobre a quantia mensal percebida pelo empregado, incidirá contribuição previdenciária no percentual aplicável a depender da faixa que se encontre. Do mesmo modo, sobre o conjunto de valores pago aos empregados, a empresa recolherá a contribuição no percentual fixo de 20%, via de regra, a título da chamada contribuição patronal.

Sendo assim, as mesmas verbas integrantes do salário-de-contribuição do empregado, impactarão no recolhimento da cota patronal.

⁶³ Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. **Tabela de contribuição mensal**. Disponível em: <<https://www.inss.gov.br/servicos-do-inss/calculo-da-guia-da-previdencia-social-gps/tabela-de-contribuicao-mensal/>>. Acesso em : 14/10/2018.

Buscando a melhor compreensão da constituição da base de cálculo das contribuições previdenciária, foi reservado tópico específico para analisar a composição do salário-de-contribuição e os efeitos tributários do pagamento de determinada verba.

2.1.2.2.1 Salário de contribuição

Em que pese por vezes sejam utilizados como sinônimos, juridicamente, os termos remuneração e salário não se confundem.

Salário, nas palavras de Maurício Godinho⁶⁴, é o “conjunto de parcelas contraprestativas pagas pelo empregador aos empregados em função do contrato de trabalho”⁶⁵. Deste modo, representa um conjunto de parcelas com caráter contraprestativo e que se dão em função do contrato de trabalho.

A remuneração, por sua vez, representa um conjunto maior de todos os proventos eventualmente fruídos pelo empregado, inclusive os obtidos por terceiros, a exemplo das gorjetas, sendo uma acepção fundada ao modelo sugerido pelos artigos 76 e 457 da CLT.

Todavia, Daniel Carneiro⁶⁶ destaca que, para fins previdenciários, tal diferenciação não é relevante como ocorre no âmbito trabalhista, já que, em regra, a incidência da contribuição patronal ocorrerá diante de qualquer pagamento feito pelo empregador a quem lhe preste serviço a qualquer título. Assim, ao trazer o termo “remuneração”, a legislação previdenciária estaria fazendo referência a todo e qualquer valor porventura crédito ao trabalhador, sobre o qual incidirá a contribuição patronal, de maneira que, tecnicamente, a remuneração e demais valores creditados formará a base de cálculo da contribuição patronal.

Para Fábio Zambitte, entretanto, a remuneração é um gênero que comporta como espécie o salário, as gorjetas e as comissões, bem como as chamadas conquistas sociais. Logo, o salário seria a parte fixa da remuneração contratualmente prevista

⁶⁴ DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 16. ed. rev. e ampl.— São Paulo : LTr, 2017, p. 799.

⁶⁵ DELGADO, Mauricio Godinho. *Ibidem*, p. 800.

⁶⁶ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: Aspectos Constitucionais e Contribuições Específicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010, p. 100.

para retribuição do trabalho. As gorjetas e comissões seriam à parte variável da remuneração, calculadas diante da produção do trabalhador. Por fim, as conquistas sociais representam os acréscimos diretamente vinculados à prestação do serviço e concedidos por força de lei⁶⁷.

Neste contexto, as indenizações representam as parcelas pagas com o fim de ressarcir direito trabalhista não usufruído integralmente pelo empregado, seja para reparar determinada garantia jurídica desrespeitada, seja diante de outros fundamentos normativos tidos como relevantes⁶⁸.

Isto posto, as parcelas de natureza indenizatória ou ressarcitória ficam excluídas da remuneração, desde que não tenham vinculação direta com o labor, mas sim configurem alguma pena contratual, como no caso da indenização, ou o reembolso de despesas realizadas pelo trabalhador, no exercício de sua atividade⁶⁹.

Destarte, a identificação da natureza atribuída a determinada rubrica paga é essencial para fins de adequação da hipótese de incidência tributária.

Consoante ao exposto, o salário de contribuição constitui a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo o conjunto de verbas percebidas pelo empregado dentro da relação de empregado e que, do mesmo modo, constituirá a base imponível sobre a qual incidirá a cota patronal de 20% a ser recolhida pelo empregador.

No presente trabalho, será delimitada a análise, por fins didáticos, ao conceito de salário atribuído ao empregado. Neste sentido, o art. 28 da Lei nº 8.212/91 é o responsável por definir o conceito legal do salário de contribuição, entendido na forma do inciso I como:

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

⁶⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 321

⁶⁸ DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 16. ed. rev. e ampl.— São Paulo : LTr, 2017, p. 815.

⁶⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 322

contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Ou seja, o salário de contribuição é constituído, resumidamente, pelo total de rendimento pagos aos empregados na forma de remuneração e com o fim de retribuir o trabalho. Assim, por exclusão lógica, a quantia recebida pelo empregado, mas que não vise a retribuição ao trabalho, não integra o conceito do salário de contribuição.

Sobre o tema, Ivan Kertzman e Sinésio Cyrino⁷⁰ esclarecem que o salário de contribuição constitui a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios e facultativo, além das empresas e das entidades a elas equiparadas. Destacam ainda, que o salário de contribuição tem como elemento nuclear a remuneração e como elementos satélite, os ganhos habituais nos termos do art. 201, §1º da CF.

Frederico Amado trata o salário contribuição como instituto exclusivo do Direito Previdenciário utilizado para fixação do salário de benefício e, conseqüentemente, para o cálculo de todos os benefícios do RGPS. Deste modo, configura-se como parcela “normalmente composta por verbas remuneratórias do trabalho” e que podem, excepcionalmente, ser formada por verbas teoricamente indenizatórias, no que se chama de “remuneração disfarçada”⁷¹.

Portanto, nota-se que a base de cálculo será constituída por todas as parcelas de natureza remuneratória, sendo aquelas pagas na forma contraprestação pelo serviço prestado pelos empregados, excluídas aquelas pagas a título de indenização ou ressarcimento.

Neste sentido, conforme destaca Fábio Zambitte, o Fisco ocorre em erro quando considera que qualquer parcela paga ou devida a empregados deve ser tributada em razão da decorrência do trabalho. Isto porque, há confusão entre os valores que decorrem do trabalho com aqueles que estão vinculados ao contrato de trabalho, sendo que neste último, naturalmente, qualquer parcela, será inexoravelmente fundada na relação de emprego, enquanto que na primeira situação, necessariamente, somente surgirá como forma de retribuição do labor ou de tempo à

⁷⁰ KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário de Contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 121.

⁷¹ AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. p. 335.

disposição do empregador. Assim, apenas sobre esta última situação trataria a Constituição em seu art. 195, I, “a”, CF⁷².

Entretanto, visando dirimir quaisquer dúvidas acerca das parcelas que compõe o salário de contribuição, o parágrafo nono do art. 28 da Lei nº 8.212/91 informa as verbas que não o integram para os fins de Lei.

A princípio, trata-se dos benefícios da previdência social, com exceção do salário-maternidade (alínea “a”). Também estão excluídos do salário-de-contribuição as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta (“b”), bem como as parcelas “in natura” a título de alimentação (“c”) e as importâncias pagas a título de férias indenizadas e seu respectivo terço constitucional (“d”).

A alínea “e” determina a exclusão das importâncias:

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

Dentre as situações elencadas na referida alínea, destacam-se as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Isso porque a determinação genérica atribuída acaba por possibilitar diversas camuflagens da remuneração mediante o pagamento de valores com designações semelhantes⁷³. Os ganhos eventuais foram excluídos da base de cálculo em razão de ausência de habitualidade no seu pagamento, de modo que não serão futuramente substituídas pelo benefício previdenciário, desde que expressamente desvinculados do salário.

⁷² BRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 278/279.

⁷³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 338.

Seguido de diversas hipóteses excluídas, o parágrafo finaliza, em sua alínea “z”, que trata dos prêmios e abonos, incluído pela Lei nº 13.467/2017, que promoveu a Reforma Trabalhista. A inclusão da legal teve por fim encerrar qualquer dúvida acerca da natureza não remuneratória das verbas pagas a títulos de prêmios ou abonos.

Logo, no sentido de eliminar a vagareza atribuída aos ganhos eventuais, a mesma Lei incluiu no texto da Consolidação das Leis Trabalhistas o conceito de prêmio, tratado com “as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades”, na inteligência do art. 457, §4º.

Neste contexto, posteriormente, a MP nº 808/2017 inclui o parágrafo vigésimo segundo ao referido texto legal, com um novo conceito de prêmio, desta vez atribuindo um limite temporal de pagamento em até duas vezes ao ano. Contudo, a Medida Provisória não foi convertida em lei no tempo legalmente exigido, sendo encerrada a sua vigência.

O abono, por seu turno, não ganhou conceito legal expressamente definido, dando margem às mais diversas interpretações e definições.

Com efeito, com base nas considerações acima, conclui-se que a certificação da incidência da contribuição previdenciária sobre determinada verba carece, primeiramente, da análise da natureza a ela atribuída. Isso porque, a incidência tributária somente será possível sobre os pagamentos incluídos no conceito de salário de contribuição legalmente determinado. Do contrário, tratando-se de verba que vise indenizar ou ressarcir o trabalhador, ou incluída no rol do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91, restará afastada a incidência da contribuição.

Neste ponto, cumpre destacar que a não incidência da contribuição sobre as parcelas de natureza indenizatória ocorre pela própria conclusão lógica conceitual do salário-de-contribuição, tendo em vista que somente integra a base de cálculo os valores pagos como forma de retribuir o empregado pelos serviços prestados ao empregador nas funções laborais.

Logo, não restam dúvidas de que integram a base de cálculo da contribuição previdenciária somente as verbas pagas disponibilizadas em contrapartida ao trabalho realizado, de forma que não se encontram no âmbito de incidência das exações em

apreço os valores que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, como já lecionado por Zambitte⁷⁴:

Incluem-se na base de cálculo todas as parcelas de natureza remuneratória, ou seja, aquelas pagas em decorrência da contraprestação do serviço prestado pelo trabalhador. As parcelas indenizatórias e ressarcitórias não são incluídas na base de cálculo previdenciária.

O presente trabalho tem por fim analisar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de adicional de Hora Repouso Alimentação, que constitui o pagamento realizado em decorrência da supressão da hora de repouso e alimentação, nos termos da Lei nº 5.811/72, no regime de revezamento em turno de oito horas.

Para tanto, a partir do estudo pormenorizado do adicional de HRA, busca-se compreender a natureza tributária que se constitui, seja natureza remuneratória, pela qual incidirá a exação, ou seja a natureza indenizatória, tendo por efeito a não incidência tributária.

⁷⁴ IBRAHIM, Fábio Zambite. **Curso de Direito Previdenciário**, 15. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2010, p.292.

3 HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO

Consoante ao exposto no capítulo anterior, o estudo acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre determinada verba carece da compreensão da natureza atribuída. Isto porque, uma vez identificado o caráter indenizatório do pagamento, restará afastada a incidência da exação.

Logo, considerando o objetivo averiguar a eventual inclusão do HRA na hipótese de incidência das contribuições, presta-se, no presente capítulo, à tarefa de conhecer os aspectos fáticos e jurídicos associados a referida verba.

3.1 O REGIME DE TRABALHO REGULADO PELA LEI 5.811, DE 11 DE OUTUBRO DE 1972.

A Lei nº 5.811/72 instituiu o trabalho prestado nas atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, industrialização do xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos, em regimes especiais de turnos ininterruptos de revezamento e de sobreaviso.

As atividades regulamentadas na referida específica têm características muito peculiares, em função da localização dos poços de petróleo e da necessidade de atenção constante e ininterrupta das operações, motivo pelo qual, o regime de trabalho estabelecido na legislação trabalhista comum não se aplica aos trabalhos prestados nas atividades supramencionadas.

Os trabalhos em poços de petróleo, muitas vezes requer o uso de helicópteros, não sendo viável e jornada de trabalho estipulada na CLT, seja pelos custos operacionais, seja pelo risco a saúde do trabalhador, conhecidos como trabalho offshore.⁷⁵

Apesar de ser uma atividade muito específica (trabalhadores envolvidos na atividade técnica voltada propriamente à extração, refino e produção de petróleo) e que, portanto, requer formação técnica, é preciso ressaltar que para o trabalho funcionar,

⁷⁵ PESSANHA, Patricia Oliveira Lima. Trabalho Offshore: principais desafios jurídicos na era do Pré-Sal. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19320&revista_caderno=25>. Acessado em 12/10/2018.

se fazem necessários profissionais que exerçam atividades diversas, tais como cozinheiros, enfermeiros etc, de modo que, esses trabalhadores, ainda que não atuem diretamente com a atividade técnica, também estarão sujeitos ao regime de trabalho previstos na Lei nº 5.811/72, conforme dispõe artigo 1º e 12º:⁷⁶

Art. 1º O regime de trabalho regulado nesta lei é aplicável aos empregados que prestam serviços em atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, bem como na industrialização do xisto, na indústria petroquímica e no transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos. (...) Art. 12. As disposições desta lei se aplicam a situações análogas, definidas em regulamento. (Lei 5.811/72)

A Lei nº 5811/72, ao criar uma situação diferenciada, se baseou nas condições específicas do local diferenciado onde o trabalho é prestado, e não somente ideia de uma categoria profissional diferenciada, justificando assim a existência do artigo 12 supramencionado.

Imperativo ressaltar que nem toda a “categoria de petroleiros” está submetida ao disciplinado na lei específica, uma vez que a forma de trabalho não está ligada aos poços de petróleo, aos dutos, sendo muitas vezes atividades burocrático-administrativa.

Neste sentido, o Tribunal Regional da 5ª Região, em decisão sobre o tema, decidiu que o regramento trazido na Lei nº 5.811/72 não poderá ser aplicado à situações alheias àquelas previstas em lei⁷⁷:

O regime de trabalho regulado nesta lei é aplicável aos empregados que prestam serviços em atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, bem como na industrialização do xisto, na indústria petroquímica e no transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos” (destaquei). O reclamante, todavia, contratado pela reclamada, prestadora de serviços para a Petrobrás, como motorista carreteiro (fls. 35/36), não realizava transporte de petróleo por meio de dutos, circunstância que impede, como bem registrou o n. julgador a quo, a incidência da Lei nº 5.811 /72.

(...)

⁷⁶ PESSANHA, Patricia Oliveira Lima. Trabalho Offshore: principais desafios jurídicos na era do Pré-Sal. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19320&revista_caderno=25>. Acessado em 12/10/2018.

⁷⁷ Processo 0000027-16.2012.5.05.0222 RecOrd, ac. nº 198180/2014, Relatora Desembargadora LUÍZA LOMBA, 2ª. TURMA, DJ 30/06/2014.

A Lei nº 5.811/72 não se aplica às situações fáticas estranhas ao seu expresso comando, a exemplo de transporte rodoviário de petróleo, impondo-se, na ausência de regulamentação específica exigida pela própria legislação especial, a interpretação restritiva.

Ou seja, o regime de trabalho regulado pela Lei nº 5.811/72, tem aplicação restrita às situações por ela expressamente previstas.

Verifica-se, portanto que, na verdade, artigo 1º da lei 5.811/72, prevê tão somente cinco hipóteses de incidência legal, aos empregados que prestam serviços em atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo; aos empregados que prestam serviços na industrialização do xisto; aos empregados que prestam serviços na indústria petroquímica; aos empregados que prestam serviços no transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos; Em casos análogos, desde que haja regulamentação neste sentido.

O modo de trabalho regulamentado pela Lei em epígrafe se dar por dois sistemas conforme § 1º do artigo 2º, o regime de revezamento em turno de oito horas ou de doze horas, este restrito à determinadas situações especiais especificadas na própria norma.

O artigo 3º e em seu inciso II dispõe que os empregados que permanecerem no regime de revezamento, terão direito ao pagamento em dobro da hora de repouso e alimentação suprimida, em razão da necessidade de garantir a normalidade das operações ou atender a imperativos de segurança industrial.

Desta forma, faz-se necessário uma análise aprofundada da referida norma e seu enquadramento dentro do ordenamento jurídico para que, deste modo, seja possível identificar o fim para o qual se destina o pagamento do adicional.

3.2 A LEI Nº 5.811/72 E A SUA RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A Lei 5.811/72 foi publicada antes da vigência da atual Constituição Federal, assim, com a promulgação desta, dúvidas surgiram acerca da sua recepção, mais especificamente quanto a jornada de trabalho.

O choque entre a legislação pré-existente, que admitia turnos ininterruptos de revezamento de oito e de doze horas e os novos direitos sociais estabelecidos na Constituição Federal fez com que surgissem duas correntes.⁷⁸

A primeira corrente sustentava a não revogação da lei anterior com relação a jornada, com fundamento no brocardo de que a lei geral posterior não revoga a lei especial anterior, sendo estes conhecidos como mais conservadores. A segunda corrente defendia a aplicação imediata das limitações constitucionais aos casos regulamentados pela Lei específica.⁷⁹

O artigo 7º, incisos XIII e XIV da Constituição Federal, assegura ao trabalhador duração do trabalho normal não superior a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais, bem como jornada de seis horas para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, o que não está de acordo com a jornada prevista na Lei específica.

Assim, a constitucionalidade acerca da duração da jornada de trabalho fixada pela Lei específica foi objeto de muita controvérsia, tendo o Tribunal Superior do Trabalho se manifestado editando a súmula 391, que dispõe:

PETROLEIROS. LEI Nº 5.811/72. TURNO ININTERRUPTO DE REVEZAMENTO. HORAS EXTRAS E ALTERAÇÃO DA JORNADA PARA HORÁRIO FIXO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 240 e 333 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005. I - A Lei nº 5.811/1972 foi recepcionada pela CF/1988 no que se refere à duração da jornada de trabalho em regime de revezamento dos petroleiros. (ex-OJ nº 240 da SBDI-1 - inserida em 20.06.2001) II - A previsão contida no art. 10 da Lei nº 5.811/1972, possibilitando a mudança do regime de revezamento para horário fixo, constitui alteração lícita, não violando os arts. 468 da CLT e 7º, VI, da CF/1988. (ex-OJ nº 333 da SBDI-1 - DJ 09.12.2003)

Os ministros do Tribunal Superior do Trabalho entenderam que a Jornada de Trabalho prevista Lei nº 5.811/72 é mais favorável à classe dos petroleiros e trabalhadores afins.

O ministro do TST, Vantuil Abdala, em julgamento ao ERR 350001/1997, publicado no D.O 01.12.2000, afirmou que a Constituição Federal recepcionou Lei 5.811/72, uma vez que para os petroleiros e trabalhadores afins, os direitos ali consignados lhe são benéficos, aplicando assim a norma mais favorável ao trabalhador.

⁷⁸ RODRIGUES, Normando. A Reforma Da Lei 5.811/72. <<http://www.nrodrigues.adv.br/publicacoes/producao-te%C3%B3rica/a-reforma-da-lei-5.811-72.pdf>>. Acessado em 12/10/2018.

⁷⁹ Ibidem.

Imperativo ressaltar que o revezamento em turnos de oito horas assegura ao trabalhador o direito ao adicional de periculosidade (mediante aplicação subsidiária da CLT, no percentual de 30%); adicional noturno de 20% sobre as horas trabalhadas (art. 3º, I da lei, o qual se reporta ao art. 73 da CLT); pagamento em dobro da hora de repouso e alimentação suprimida, alimentação e transportes gratuitos e direito a um repouso de 24 horas consecutivas para cada 3 dias trabalhados (art. 3ª da lei 5.811/72).

Ademais, o artigo 8º da referida Lei, assegura ao empregado que o mesmo não permaneça em serviço no regime de revezamento por período superior a 15 dias, demonstrando que a norma traz benefícios aos trabalhadores, encontrando-se superada a tese de não recepção pela Constituição Federal da legislação específica em epígrafe.

3.3 A SUPRESSÃO DO INTERVALO INTRAJORNADA – ANÁLISE DO ARTIGO 71 § 3º da CLT X SÚMULA 437, III do TST

A doutrina pouco explora o conceito associado ao adicional previsto em lei para fins de reparação ao empregado pela supressão da hora de repouso e alimentação.

Logo, para melhor conceitua-lo, faz-se necessário um a utilização do Direito do Trabalho para melhor compreender a verba em epígrafe mediante aplicação analógica.

O pagamento da verba denominada Hora Repouso Alimentação em muito se assemelha com o pagamento da verba prevista no artigo 71, § 4º da CLT, pois ambas ocorrem pela não concessão do intervalo intrajornada para o empregado que labora por mais de 6 horas continuamente.

Durante muitos a legislação não definiu qual era a natureza da verba, ficando a cargo do Tribunal Superior do Trabalho – TST que editou a Súmula nº 437 em 2012, com precedentes desde 2000⁸⁰.

⁸⁰ Súmula nº 437 do TST
INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 71 DA CLT (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 307, 342, 354, 380 e 381 da SBDI-1) - Res. 185/2012, DEJT divulgado em 25, 26 e 27.09.2012

Dispõe a súmula em destaque, especificadamente no item III, que possui natureza salarial a parcela prevista no artigo 74, §4º, da CLT, quando o intervalo intrajornada não for concedido ou reduzido pelo empregador.

O entendimento que levou a edição da referida Súmula foi que o salário não era apenas a contraprestação do serviço, no caso, defenderam os ministros que trata-se de remunerar como hora extra o tempo em que o empregado é privado de descanso essencial à recuperação das energias, afirmando o Ministro João Oreste Dalazen:

(...)Sempre que um trabalho é exigido do empregado em condições excepcionais, ou mais gravosas, a lei cuida de penalizar o empregador impondo um sobre-salário que o desencoraje de tal prática deletéria à saúde do empregado.⁸¹

Defendendo a mesma tese, afirmou o Ministro Lélío Bentes Correa:

Reveste-se de natureza salarial e não indenizatória - o valor a que se refere o artigo 71, § 4º, da CLT, com a redação introduzida pela Lei nº 8.923/94. Tal dispositivo determina o pagamento, como labor extraordinário, do período correspondente ao intervalo para repouso e alimentação não usufruído, com o evidente propósito de coibir o desrespeito à norma de proteção à saúde e segurança do trabalhador erigida no seu caput. Inafastável, daí o caráter salarial da parcela.⁸²

Observa-se que a súmula foi editada conforme os princípios que regem o direito do trabalho, mormente o principio da avaliação *in dubio pro operario*, que baseia-se no mandamento nuclear de proteção ao empregado, segundo o qual, diante de uma

I - Após a edição da Lei nº 8.923/94, a não-concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o pagamento total do período correspondente, e não apenas daquele suprimido, com acréscimo de, no mínimo, 50% sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho (art. 71 da CLT), sem prejuízo do cômputo da efetiva jornada de labor para efeito de remuneração.

II - É inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), infenso à negociação coletiva.

III - Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.

IV - Ultrapassada habitualmente a jornada de seis horas de trabalho, é devido o gozo do intervalo intrajornada mínimo de uma hora, obrigando o empregador a remunerar o período para descanso e alimentação não usufruído como extra, acrescido do respectivo adicional, na forma prevista no art. 71, caput e § 4º da CLT.

⁸¹ PROCESSO: E-RR. NÚMERO: 623838. ANO: 2000. PUBLICAÇÃO: DJ - 14/05/2004. Ministro JOÃO ORESTE DALAZEN.

⁸² PROCESSO: E-ED-RR NÚMERO: 800735 ANO: 2001 PUBLICAÇÃO: DJ - 19/10/2007. MINISTRO LELIO BENTES CORRÊA

única disposição, suscetível de variadas interpretações, deve-se aplicar aquela mais favorável ao empregado.⁸³

Aplicando-se essa interpretação, o empregado estaria sendo beneficiado, pois com a não concessão do intervalo intrajornada o pagamento da verba tendo natureza salarial, elevaria o valor do salário do empregado tendo reflexos nas demais verbas trabalhistas.

Entretanto, para os demais o direito previdenciário e tributário, a interpretação de uma determinada verba como natureza salarial ou indenizatória, implica em outras consequências para o empregador, que não possui os mesmos princípios que o direito do trabalho.

Dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, observa-se que a interpretação tributária é restritiva, não estando de acordo com a interpretação trabalhista.

Conforme artigo 2º caput da CLT, o salário é a contraprestação paga pelo empregador ao serviço prestado pelo trabalhador por ele contratado. Já indenização, diversamente, destina-se a reparar um direito malferido, não podendo esta, assemelhar-se ao conceito de salário.

A doutrina classifica como natureza remuneratória toda verba que visa à retribuição pelo consumo ou pela expectativa de dispêndio da energia laboral.⁸⁴ Já as parcelas de natureza indenizatória visam restituir o anterior estado das coisas, ou, quando isso for impossível, a compensar tal impossibilidade.⁸⁵

Já definiu Amauri Mascaro Nascimento⁸⁶:

⁸³ Martinez, Luciano. Curso de direito do trabalho : relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.111

⁸⁴ Martinez, Luciano. Reforma trabalhista – entenda o que mudou : CLT compara e comentada. São Paulo: Saraiva, 2018, p.127

⁸⁵ Martinez, Luciano. Op.cit., p.474

⁸⁶ in "Iniciação ao Direito do Trabalho" ed. LTr, 14' edição, págs.297/298

Distinguem-se salário e indenização. Indenização é a reparação de danos. Não se confundem com salário as indenizações de dispensa sem justa causa e outras, como as diárias e ajudas de custo, cuja natureza e também de ressarcimento.

Com a publicação da Lei nº 13.467/17, muitos desses conceitos foram alterados. O §4º do artigo 71 da CLT, dispunha antes da reforma:

Quando o intervalo para repouso e alimentação, previsto nesse artigo, não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.

E interpretado em conjunto com o item III da súmula 437 editada pelo TST, deixava claro a natureza salarial da verba paga a título de supressão do intervalo intrajornada. Entretanto, a Lei nº 13.467/17 alterou substancialmente o disposto no §4º do artigo 71 da CLT, que passou a dispor:

A não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o pagamento, de natureza indenizatória, apenas do período suprimido, com o acréscimo de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.

Observa-se assim, que segundo a norma trabalhista vigente, a verba paga a título de supressão do intervalo intrajornada, passou a ter natureza indenizatória.⁸⁷

Ademais, diante da ausência de tratamento aprofundado sobre o adicional pela doutrina e jurisprudência, por vezes, o HRA é confundido com outras verbas devidas ao empregado, o que acaba por dificultar a compreensão dos reflexos decorrente do seu pagamento.

3.4 A EQUIVOCADA EQUIPARAÇÃO ENTRE A HRA E HORAS EXTRAS

⁸⁷ Martinez, Luciano. Reforma trabalhista – entenda o que mudou : CLT compara e comentada. São Paulo: Saraiva, 2018, p.87

Uma das principais confusões realizadas pela doutrina, jurisprudência e até mesmo advogados, é entre o HRA e as horas extras. Contudo, conforme será demonstrado nas linhas abaixo, estes adicionais não se confundem.

Inicialmente faz-se necessário distinguir Horas Extras de Hora Repouso Alimentação. Jornada de trabalho é o lapso temporal em que o empregado fica à disposição do empregador em virtude do contrato de trabalho celebrado entre as partes em troca de uma contraprestação monetária.

No Brasil, a jornada de trabalho legal está limitada oito horas diárias e/ou quarenta e quatro horas semanais, conforme dispõe o artigo 7º, inciso XIII da Constituição Federal. Contudo, existem outras jornadas de trabalho no Brasil, com cargas horárias diárias inferiores, com exceção da jornada de trabalho em escala 12x36, doze horas de trabalho com trinta e seis horas de descanso), que tem sido aceita pelos tribunais, por entenderem que não prejudica a saúde do trabalho e não extrapola o limite semanal disposto da Constituição Federal.

Consideram-se horas extras, as horas trabalhadas além da jornada normal estabelecida para cada empregado, comum ou reduzida, ressalta ainda Valentin Carrion, que, mesmo sem ultrapassar a jornada normal, são consideradas horas extraordinárias as que se trabalham em dia útil, quando o empregado não tem obrigação de fazê-lo.⁸⁸

Afirma José Eduardo Duarte Saad, hora extraordinária é aquela que excede o máximo legal ou contratual da jornada ou da semana. Se a limitação resulta de disposição legal ou contratual, tem-se como certo que será extraordinária aquela que exceder a jornada normal de oito horas ou a jornada reduzida por via legal, para atender a peculiaridades da profissão, ou reduzida mediante contrato.⁸⁹

Luciano Martinez diz “tratar-se de acréscimo salarial pago sempre que são extrapolados os limites da duração do trabalho normal”.⁹⁰

A doutrina é pacífica com relação a natureza salarial da verba paga a título de horas extras, uma vez que o pagamento só se justifica em razão da prestação de serviço.

⁸⁸ CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho – Legislação Complementar e Jurisprudência**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 450-451.

⁸⁹ Saad, Eduardo Gabriel. *Consolidação das Leis do Trabalho comentada*. 37. ed — São Paulo : LTr, 2004. p.94

⁹⁰ MARTINEZ, Luciano. *Curso de Direito do Trabalho*. Editora Saraiva. Ano 2010. São Paulo.p 360

O adicional de hora extra antigamente era classificado como parcela de natureza indenizatória. Contudo, atualmente, a doutrina já consolidou o entendimento de que o adicional de hora extra possui natureza salarial.

O adicional também se constitui em um “sobressalários” e possui natureza salarial, apesar de parecer indenizar a situação mais gravosa em que o empregado está submetido.⁹¹

O adicional de hora extra apesar de possuir natureza salarial, é considerado pela doutrina como uma modalidade de salário-condição, sendo que o empregado só terá direito ao pagamento da referida verba enquanto perdurarem as circunstâncias que autorizam a sua percepção, podendo ser suprimido quando desaparecerem as circunstâncias que o autorizavam.⁹²

Embora o adicional de horas extras seja salário, ele se mantém organicamente vinculado ao contrato de trabalho, podendo ser suprimida caso a circunstância que ensejou o seu pagamento seja cessado.⁹³

Nesse sentido, importante a lição de Maurício Godinho Delgado:

Os adicionais consistem em parcelas contraprestativas suplementares devidas ao empregado em virtude do exercício do trabalho em circunstâncias tipificadas mais gravosas. (...) (...) A parcela adicional é, assim, nitidamente mais contraprestativa: paga-se um plus em virtude do desconforto, desgaste ou risco vivenciados, da responsabilidade e encargos superiores recebidos, do exercício cumulativo de funções, etc. Ela é, portanto, nitidamente salarial, não tendo, em consequência, caráter indenizatório (ressarcimento de gastos, despesas, reparação de danos, etc.). (...) Os adicionais legais abrangentes são aqueles que se aplicam a qualquer categoria de empregados, desde que situado o obreiro nas circunstâncias legalmente tipificadas. Consistem nos seguintes adicionais: de insalubridade (art. 192 da, CTL); de periculosidade (art. 193, § 1º, CLT); de penosidade (art. 7º, XXIII, CF/88 – ainda sem tipificação legal no âmbito justralhista); de transferência (art. 469, § 3º, CLT); noturno (art. 73, caput, CLT); de horas extras (art. 7º, XVI, CF/88).⁹⁴

⁹¹ CASSAR, Vólia Bomfim. *Direito do Trabalho*. 11ª edição. Revista e Atualizada. Atualizada de acordo com o Novo CPC Lei 13.105 de 16.03.2015. Editora Método. São Paulo. Ano 2015. p.817

⁹² PESSANHA, Patricia Oliveira Lima. *Trabalho Offshore: principais desafios jurídicos na era do Pré-Sal*. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19320&revista_caderno=25>. Acessado em 12/10/2018.

⁹³ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho, revisto e ampliado*. 15ª edição. Editora LTR80. São Paulo. LTR, 2016. p. 840

⁹⁴ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 3ª ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 735-737

Já com relação ao HRA, a discussão ainda se encontra aberta, não havendo uma posição dominante na doutrina e na jurisprudência com relação à natureza da referida verba.

Afirma Frederico Amado que, a verba denominada Hora Repouso Alimentação é paga aos empregados que desempenham suas atividades em áreas petrolíferas, quando, para garantir a normalidade das operações ou para atender aos imperativos de segurança industrial, exige-se a disponibilidade do empregado no local de trabalho ou nas suas proximidades, durante o intervalo destinado a repouso e alimentação possui natureza remuneratória.⁹⁵

A verba paga á título de indenização pela não concessão da Hora Repouso alimentação, por ser muito específica, poucos autores se debruçam sobre o tema, e por analogia, muito se assemelha a verba paga a título de supressão do intervalo intrajornada.

Assim, Ivan Kertzman deixa claro em sua obra que apesar de o TST pacificar o entendimento de que a verba paga a título de supressão do intervalo intrajornada tem natureza jurídica salarial, o mesmo não concorda, entendendo que a verba possui natureza indenizatória.⁹⁶

Os doutrinadores que defendem a natureza indenizatória da verba entendem que não se trata de um trabalho prestado, mas sim de uma compensação financeira para o empregado que fica submetido a uma situação que agrava o seu estado de saúde.

Observa-se que as horas extras são reconhecidas pela doutrina como uma retribuição pela prestação do serviço e, por conta disso, possui natureza salarial, entretanto, o HRA, que mais se assemelha com o intervalo intrajornada, ainda não se encontra pacificado com relação a sua natureza, se indenizatória ou salarial.

Desse modo, verifica-se que são muitas as discussões que giram em torno do recolhimento de contribuição previdenciária sobre o valor pago a título do adicional de Hora Repouso Alimentação e, conseqüentemente, impacta no custeio previdenciário. Desse modo, o estudo será destinado à análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema, conforme se demonstrará no tópico que segue.

⁹⁵ Amado, Frederico. Curso de direito e processo previdenciário – 9. ed. Salvador: JusPODIVM. 2017. p. 344.

⁹⁶ Kertzman, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. 13. ed. Salvador: JusPODIVM. 2015. p. 160.

4 A (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS SOBRE A HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO – HRA

A contribuição previdenciária é tributos que, por sua natureza comportam o lançamento por homologação, vez que o contribuinte está sujeito à sua antecipação, nos termos do que dispõe o artigo 150 do CTN⁹⁷.

Quando o contribuinte, por alguma razão, deixa de antecipar o recolhimento do tributo, sujeita-se a ser constrangido a fazê-lo por ato da autoridade administrativa, hipótese em que, além do imposto, lhe são exigidos multa e juros, agravando sobremaneira a situação.

As empresas que prestam atividades de exploração, perfuração, produção e refinação de petróleo, industrialização do xisto, indústria petroquímica e transporte de petróleo e seus derivados por meio de dutos, administrativamente são submetidas ao pagamento de contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de HRA – Hora Repouso Alimentação, sob pena de do comparecimento do representante do Fisco Federal em seu estabelecimento com a lavratura da competente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), contendo as exigências e os encargos moratórios.

Assim, foram distribuídos diversos mandados de segurança pleiteando a exclusão da HRA – Hora Repouso Alimentação da base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas, merecendo destaque os Recursos Especiais N. 1.328.326 e 1157849, que foram julgados respectivamente, na primeira turma e segunda turma do STJ.

4.1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

⁹⁷ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Diante das diversas ações ajuizadas visando debater a incidência das contribuições, a tese, que já alcançou as instâncias superiores, tem sido objeto de grandes discussões nos tribunais.

Nesse sentido, a fim de melhor esclarecer as controvérsias que permeiam o HRA, busca-se, no presente tópico, promover a análise dos fundamentos arguidos em sede de decisão no Superior Tribunal de Justiça.

4.1.1 Uma análise dos fundamentos e motivos do posicionamento da primeira turma

A ELEKEIROZ S/A, empresa sediada no município de Camaçari-BA, impetrou mandado de segurança em face de ato praticado pelo Delegado da Receita Previdenciária em Salvador-BA, bem como Chefe de Arrecadação do INSS em Salvador-Ba, visando excluir da base de cálculos das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados pela impetrante a título de HRA.

O juiz de primeira instância concedeu o mandado de segurança por entender que a verba paga a título de supressão da Hora Repouso Alimentação, possui natureza indenizatória, na medida em que não há remuneração pelo serviço prestado, mas, a reparação de um dano presumível gerado ao trabalhador, que não desfrutou do período destinado ao seu descanso e à sua alimentação.

Não satisfeito a União interpôs recurso de apelação que foi distribuído para o relator Carlos Fernando Mathias da 8ª turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

A 8ª turma do Tribunal por decisão dividida negou provimento ao Recurso de Apelação pelos fundamentos da própria sentença.

A União (Fazenda Nacional) interpôs recurso especial contra o acórdão proferido no âmbito do TRF da 1ª Região, tendo sido distribuído para a relatoria do Ministro Gurgel de Faria, na 1ª turma do STJ.

O primeiro voto foi do Ministro Relator Gurgel de Faria que entendeu que a referida verba possui natureza salarial, pois a fruição do intervalo intrajornada é um direito trabalhista previsto em lei, e sua supressão acarreta ao empregador a obrigação de pagar ao empregado o montante correspondente à hora suprimida.

Afirmou ainda que o tempo que o trabalhador fica à disposição do empregador é remunerado mediante salário e o incremento desse valor, em razão de ele remunerar o horário de descanso e alimentação não altera a sua natureza.

O Entendimento está embasado no artigo 71º § 4º, da CLT e Súmula 437, III, do TST antes da reforma trabalhista.

O segundo voto foi da Ministra Regina Helena Costa entendeu que a referida verba possui natureza indenizatória, uma vez que a referida verba tem como escopo recompor direito legítimo do empregado suprimido em virtude das vicissitudes da atividade laboral.

Ponderou que o pagamento da verba é uma compensação, que o empregador está obrigado por Lei, a disponibilizar ao empregado, tendo em vista a supressão do direito ao intervalo para refeição e repouso que lhe é garantido.

Interpretou ainda que o propósito da Lei ao onerar o empregador pela conduta de suprimir o intervalo do seu empregado é justamente visando o desencorajamento da prática, motivo pelo qual não pode o Estado auferir vantagem com o fato, ofendendo assim o princípio da confiança dos atos estatais que predica.

O terceiro voto foi do Ministro Sergio Kukina que acompanhando o voto do relator, entendeu que a verba paga a título de compensação pela supressão do HRA, tem natureza remuneratória, fundamentado no artigo 457 da CLT, bem como o artigo 28 da Lei 8.212/91.

Argumentou ainda que não se estaria diante de um ilícito trabalhista, uma vez que o artigo 3º caput, em conjunto com o seu inciso II, prevê a possibilidade da supressão do intervalo para repouso/alimentação.

O quarto voto foi do Ministro Benedito Gonçalves, que acompanhando o voto da Ministra Regina Helena Costa, afirmou que o artigo 71 da CLT, estabelece ser obrigatória a concessão de um intervalo para repouso e alimentação, e a sua inobservância é coibida pelo § 4º do artigo 71 da CLT.

Assim, concluiu que o pagamento da verba em destaque não remunera qualquer serviço prestado, mas decorre da não fruição do intervalo de repouso e alimentação a que o trabalhador teria direito, evidenciando o seu caráter indenizatório.

Por maioria, a divergência apresentada pela Ministra Regina Helena Costa foi vencedora, entendendo assim a primeira turma do STJ que a verba denominada Hora Repouso Alimentação (HRA) possui natureza indenizatória, não incidindo assim, contribuição previdenciária, em julgamento ao recurso Recurso Especial N. 1.328.326 – BA, chegando ao trânsito em julgado em 21 de agosto de 2017.

4.1.2 Uma análise dos fundamentos e motivos do posicionamento da segunda turma

A INNOVA S.A, sociedade anônima que atua no município de Triunfo, RS, com a fabricação de produtos químicos e petroquímicos, impetrou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal bem como o Gerente Regional de Arrecadação e Fiscalização do Instituto Nacional de Seguro Social – INSS em Porto Alegre, visando excluir da base de cálculos das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados pela impetrante a título de HRA.

O Juiz de primeira instância denegou a segurança com o fundamento de que a verba paga a título de HRA possuía natureza salarial, utilizando o disposto no § 4º do art. 71 e no art. 457, ambos da CLT, bem como o art. 22, 1 da Lei no 8212/91.

Não satisfeito, a INNOVA S.A interpôs recurso de apelação que foi distribuído para o relator Antonio Albino Ramos de Oliveira da 2ª turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A 2ª turma do Tribunal deu provimento ao Recurso de Apelação fundamentando que a parcela paga a título de supressão do intervalo possuía natureza indenizatória, uma vez que não tinha como escopo retribuir o trabalho realizado, mas sim compensar financeiramente ao empregado que deixa de gozar do direito ao intervalo intrajornada.

A União (Fazenda Nacional) interpôs recurso especial contra o acórdão proferido no âmbito do TRF da 4ª Região, tendo sido distribuído para a relatoria do Ministro Herman Benjamin, na 2ª turma do STJ.

O Ministro Relator, em decisão monocrática deu provimento ao Recurso interposto pela União, sobre o fundamento de que incide contribuição previdenciária sobre o

“total da remuneração” paga ou creditada aos trabalhadores, a qualquer título, com exceção apenas para as verbas listadas no artigo 28 § 9º, da Lei 8.212/1991.

Tendo em vista a decisão monocrática, foi interposto pela INNOVA S.A agravo regimental, remetendo os autos para julgamento pela turma.

O próprio Ministro Relator proferiu o voto dando provimento ao Recurso interposto pela União, entendendo que a verba paga a título de HRA não possui similitude com as férias indenizadas, como foi o entendimento do TRF, uma vez que inexistiria relação entre o pagamento feito e o trabalho realizado pelo empregado.

Afirmou que o HRA é pago como única e direta retribuição pela hora em que o empregado fica a disposição do empregador. Utilizando-se da lógica matemática, afirmou que o empregado nesta situação, recebe remuneração pelas 9 (nove) horas de trabalho, e não pelas 8 (oito) horas de trabalho com supressão de 1(uma), onde neste, seria de fato uma parcela indenizada.

Desta forma, utilizou o pagamento das horas extras como analogia ao pagamento da HRA, uma vez que, segundo o Ministro, trata-se de remuneração pelo tempo efetivamente trabalhado ou à disposição da empresa, recebendo o empregado exatamente por esse período, motivo pelo qual entendeu que a verba estava sujeita a contribuição previdenciária.

Ademais, chamou atenção ao fato de que o pagamento da verba denominada HRA, não teria relação com as férias indenizadas, uma vez que no caso das férias, o empregado recebe 1 (um) um salário normal pelo mês em que trabalhou (quando deveria estar de férias) + 1 (um) salário indenização pelas férias que perdeu, ressaltando ainda que a tributação incide sobre o primeiro salário normalmente, mas não sobre o segundo, sendo o primeiro a retribuição pelo trabalho, e o segundo uma indenização.

O Ministro Mauro Campbell Marques proferiu acompanhando o relator, fundamento que a natureza jurídica da parcela denominada de “Hora Repouso Alimentação”, prevista no art. 3º, inc. II, da Lei n. 5.811/72 guarda correspondência com o adicional previsto no art. 71, § 4º, da CLT.

Afirmou que a CLT dispõe que em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo de 1 (uma hora). Descumprida essa disposição,

pela submissão do obreiro ao trabalho no intervalo intrajornada, a lei obriga o empregador a remunerar o período correspondente com um acréscimo de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.

Ponderou que única diferença entre a parcela prevista na lei específica e na CLT é o quanto será pago, uma vez que naquela o acréscimo é de 100% e na CLT o acréscimo é de 50%.

Acrescentou que os adicionais são pagamentos efetivados em decorrência do exercício de atividade em situação mais gravosa, como é o caso das horas extras, que ainda assim possui natureza salarial, justamente por decorrerem do trabalho executado pelo obreiro.

Assim, afirmou ser correta a equiparação feita entre o adicional de “Hora Repouso Alimentação” e o relativo à hora extra, por terem a mesma finalidade de majorar a contraprestação pelo trabalho em condições mais gravosas para o trabalhador.

Utilizou ainda a Orientação Jurisprudencial 354, editada pela Seção de Dissídios Individuais do TST, que afirma possuir natureza salarial a parcela prevista no artigo 71, § 4º, da CLT, ou seja, a parcela paga a título de não concessão do intervalo intrajornada.

Destarte, concluiu que o adicional pago ao trabalhador pelo trabalho no intervalo intrajornada, o adicional relativo a HRA e o adicional por hora extra possuem natureza salarial, e conseqüentemente deve incidir contribuição previdenciária.

Assim, a segunda turma a unanimidade deu provimento ao recurso especial interposto pela União, para reconhecer que incide contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de supressão da Hora Repouso Alimentação, em julgamento ao REsp 1157849/RS.

4.3 DOS IMPACTOS DA REFORMA TRABALHISTA NO INTERVALO INTRAJORNADA.

O Decreto-Lei nº 5.452/43, conhecida como a Consolidação das Leis do Trabalho, foi publicada em 1943 e desde então vem sofrendo diversas modificações para se

adaptar as mudanças sociais, mormente as relações trabalhistas que se transformaram profundamente com o passar das décadas.

O intervalo intrajornada está previsto no artigo 71 da CLT, assegura ao trabalhador o intervalo intrajornada de no mínimo 1 (uma) em trabalhos contínuos acima de 6 (seis) horas.

São entendidos como intrajornada, os intervalos concedidos dentro de uma mesma jornada de trabalho diária, para a regra geral de jornadas de trabalhos de oito horas, o artigo estabelece o tradicional intervalo, normalmente ao fim das quatro horas de trabalho, para a alimentação e reposição das forças do empregado.

A intenção da norma é proteger o trabalhador contra a fadiga nervosa ou muscular, sendo norma de interesse público, uma vez que o empregado descansado, produz mais e não fica doente.⁹⁸

Assim, o Tribunal Superior do Trabalho editou a súmula 437 e no item II afirmou ser inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva que suprima ou reduza o intervalo intrajornada, uma vez que este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública, fundamentado no artigo 7º inciso XXII da CF⁹⁹.

O § 3 do artigo 71 possibilita ao empregador reduzir o limite mínimo de uma hora de intervalo intrajornada nos seguintes termos:

§ 3º O limite mínimo de uma hora para repouso ou refeição poderá ser reduzido por ato do Ministro do Trabalho, Indústria e Comércio, quando ouvido o Serviço de Alimentação de Previdência Social, se verificar que o estabelecimento atende integralmente às exigências concernentes à organização dos refeitórios, e quando os respectivos empregados não estiverem sob regime de trabalho prorrogado a horas suplementares.

Este paragrafo se justifica em razão de que em grandes cidades, como São Paulo, Rio de Janeiro, Salvador etc., o empregado muitas vezes não tem a possibilidade de ir a seu domicílio alimentar-se, repousar e retornar ao serviço antes que se escoe o prazo de uma hora, e tendo a empresa reunido as condições previstas no parágrafo

⁹⁸ Saad, Eduardo Gabriel — Consolidação das Leis do Trabalho comentada / Eduardo Gabriel Saad. — 37. ed. atual. e rev. por José Eduardo Duarte Saad, Ana Maria Saad Castello Branco. — São Paulo : LTr, 2004. p. 113.

⁹⁹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;

em epígrafe, se torna uma solução mais atraente e aceitável para o empregado¹⁰⁰, tendo o TST jurisprudência neste sentido¹⁰¹:

A Subseção de Dissídios Individuais 1 do TST na sessão de 24/5/2018 ao apreciar o Processo nº TST-E-RR-168000-85.2009.5.02.0027, Relator Ministro Renato de Lacerda Paiva, decidiu que, em nome dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, a melhor exegese do art. 71, § 3º, da CLT é no sentido de que a prestação esporádica de horas extras não configura regime de trabalho prorrogado a horas suplementares, sendo válida a redução do intervalo intrajornada por autorização em portaria do MTE, de modo que a condenação ao pagamento do intervalo intrajornada, nesses casos específicos, limita-se aos dias em que efetivamente prestada hora extra pelo empregado . Embargos de que se conhece e a que se dá parcial provimento.

Em 1994, foi adicionado o § 4º ao artigo 71, para garantir ao empregado que quando o intervalo intrajornada não fosse concedido pelo empregador, este ficaria obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da hora normal de trabalho, incluído pela Lei 8.923/94.

Com o acréscimo do § 4º, divergências jurídicas e doutrinárias surgiram acerca da natureza da verba, Luciano Martinez afirma em sua obra que as características da vantagem compensatória adquirida pelo empregado através de direito suprimido possui natureza indenizatória.¹⁰²

O mesmo defende Ivan Kertzman, que a verba paga a título de supressão do intervalo intrajornada possui natureza indenizatória.¹⁰³

O jurista Mauricio Godinho defende que o pagamento do intervalo intrajornada não usufruído, possui natureza salarial, uma vez que ela se equipara ao pagamento de horas extras, denominando de horas extras *fictas*.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Saad, Eduardo Gabriel — Consolidação das Leis do Trabalho comentada / Eduardo Gabriel Saad. — 37. ed. atual. e rev. por José Eduardo Duarte Saad, Ana Maria Saad Castello Branco. — São Paulo : LTr, 2004. p. 113.

¹⁰¹ Numeração Única: E-ED-RR - 1002069-90.2014.5.02.0462. Ministro: Márcio Eurico Vitral Amaro. Data de julgamento: 23/08/2018. Data de publicação: 31/08/2018. Órgão Julgador: Subseção I Especializada em Dissídios Individuais

¹⁰² MARTINEZ, Luciano. Curso de Direito do Trabalho. Editora Saraiva. Ano 2010. São Paulo.p 394

¹⁰³ Kertzman, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. 13. ed. Salvador: JusPODIVM. 2015. p. 160.

¹⁰⁴ Delgado, Mauricio Godinho. Curso de direito do trabalho / Mauricio Godinho Delgado. — 16. ed. rev. e ampl.— São Paulo : LTr, 2017. 1081.

Entretanto, este não foi o entendimento consolidado no âmbito da justiça do trabalho, tendo o Tribunal Superior do Trabalho editado o item III da súmula 437 para afirmar que possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada, repercutindo assim no cálculo de outras parcelas salariais.

Assim, os julgamentos têm sido no sentido de que a natureza da verba é salarial, conforme consta no acórdão proferido no âmbito da Tribunal Regional do trabalho da 5º Região:

INTERVALO INTRAJORNADA. ART. 71, § 4º, DA CLT. NÃO CONCESSÃO OU REDUÇÃO. NATUREZA JURÍDICA SALARIAL. "Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais." (Súmula 437, III, do C. TST)
¹⁰⁵.

INTERVALO INTRAJORNADA. NATUREZA SALARIAL - Nos termos da Súmula 437/TST, possui natureza salarial a parcela prevista no art.71, §4º, da CLT, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais¹⁰⁶.

Ocorre, entretanto, que este entendimento não foi utilizado apenas para pagamento de outras verbas salariais, as consequências do entendimento chegaram ao âmbito do direito previdenciário e tributário.

Quando é reconhecida a natureza salarial de determinada verba, ela aumenta o salário benefício que o empregado terá direito futuramente perante o INSS, bem como majora o valor da contribuição previdenciária paga pela empresa.

No ano de 2017, o congresso nacional aprovou a maior reforma trabalhista desde a sua consolidação, a Lei n. 13.467/2017 que modificou diversos dispositivos na lei, inclusive o intervalo intrajornada.

O § 4º do artigo 71 passou a ter a seguinte redação:

¹⁰⁵ Processo 0001340-98.2015.5.05.0030, Origem PJE, Relator Desembargador EDILTON MEIRELES , 1ª. TURMA, DJ 15/10/2018

¹⁰⁶ Processo 0000573-95.2017.5.05.0028, Origem PJE, Relator Desembargador MARCOS GURGEL , 1ª. TURMA, DJ 08/10/2018.

§ 4º A não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o pagamento, de natureza indenizatória, apenas do período suprimido, com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.

Entrando em conflito com o entendimento que consta no item III da súmula 437 editada pelo TST.

A Constituição Federal de 1988¹⁰⁷, seguindo a diretriz política das Constituições que lhe precederam, consagrou o princípio da separação dos Poderes em seu artigo 2º, estabelecendo que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. ”, como aspecto fundamental e estruturante do Estado brasileiro, a ponto de torná-lo imutável em face da competência constitucional reformadora (CF, art. 60, § 4º, inciso III).

A separação dos poderes é de suma importância para a existência efetiva de um Estado Democrático de Direito, é a partir dele que os indivíduos têm os seus direitos fundamentais garantidos.

Seguindo nesta linha de raciocínio, Dirley da Cunha¹⁰⁸ ressalta a importância da divisão objetiva das funções, para que não haja usurpação de competências, impedindo que os poderes exerçam funções além daquelas que estão destinadas, exercitando e controlando o poder de forma ponderada, para que não se fragilize as garantias fundamentais dos indivíduos.

No sistema de separação dos poderes, onde incube ao legislativo elaborar as normas, o executivo aplica-la de forma abstrata e ao judiciário aplicar ao caso concreto litigioso, Dirley pondera que a independência entre os órgãos do poder não é a exclusividade no exercício das funções que lhe são cometidas, mas sim a predominância no seu desempenho.¹⁰⁹

¹⁰⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acessado em 16 de nov. 2016.

¹⁰⁸ CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed. Salvador. Editora juspodivm; 2010. p. 972-973

¹⁰⁹ CUNHA JÚNIOR, Dirley. Op., cit., p. 974

Uadi Lammêgo Bulos¹¹⁰ sustenta que ao poder legislativo cabe a elaboração das normas jurídicas, enquanto ao judiciário cabe aplica-las de forma contenciosa ao caso litigioso concreto.

A Constituição Federal em seu artigo 22, inciso I¹¹¹ dispõe que é de competência privativa da união legislar sobre direito processual e direito do trabalho, enquanto o artigo 96, inciso I, alínea “a” disciplina a competência dos tribunais nos seguintes termos:

“Art. 96. Compete privativamente: I - aos tribunais: a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos;”

Desta forma, a Constituição mantém coerência ao prever expressamente que os poderes são harmônicos e independentes entre si, de modo que o Tribunal tem independência para elaborar seu Regimento Interno, mas deve observar as normas processuais, tendo em vista que a elaboração é de competência típica do legislativo, motivo pelo qual se mantém predominante sobre as demais normas que disciplinem o instituto.

Assim, o § 4º do artigo 71 acaba por tirar a validade do item III da súmula 437, por uma questão constitucional de competência e separação dos poderes, deixando claro que a parcela paga pela não concessão do intervalo intrajornada possui natureza indenizatória.

Com relação ao direito trabalhista, os tribunais já se posicionaram, adotando o entendimento que consta em Lei conforme se constata do acórdão proferido no âmbito do Tribunal Regional do Trabalho da 5ª Região nos seguintes termos:

INTERVALO INTRAJORNADA. SUPRESSÃO - A partir vigência da Lei nº 13.467/2017, o artigo 71, parágrafo 4º, da CLT, assegura ao empregado que não gozou o intervalo para repouso e alimentação o direito de receber o pagamento do período correspondente com o acréscimo de 50% sobre o valor da remuneração da hora de trabalho, relativo ao período efetivamente suprimido. Porém, em homenagem ao Princípio da Segurança Jurídica, a natureza indenizatória conferida pela nova lei ao intervalo intrajornada suprimido, e as demais novas

¹¹⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 8º Ed. São Paulo. Saraiva; 2014. p. 1074

¹¹¹ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

previsões inovadoras do texto legal, somente podem ser consideradas em demandas ajuizadas a partir da vigência do novel diploma legal¹¹².

Deste entendimento, surgem consequências para o direito previdenciário e tributário, o fato de determinada verba possuir natureza indenizatória, faz com que não incida sobre ela contribuição previdenciária.

O legislador ao criar determinada norma, faz uma análise das consequências em todos os ramos do direito, uma vez que as normas pertencem a um sistema e devem ser interpretadas em conjunto.

Assim, resta indubitável que o intervalo intrajornada, seja para o direito trabalho, seja para o direito tributário passou a ter natureza indenizatória, uma vez que consta expressamente em Lei.

Afirma Luciano Martinez que as interpretações realizadas pelo TST com relação a natureza do intervalo intrajornada incomodaram o setor empresarial, que, com a crise econômica, motivaram o projeto da Reforma Trabalhista, tendo como objetivo diminuir os gastos empresariais.¹¹³

Na moderna hermenêutica o elemento teleológico assume papel de primeira grandeza. Tudo o que o homem faz e elabora é em função de um fim a ser atingido.

A lei é obra humana e assim contém uma ideia de fim a ser alcançado. Na fixação do conceito e alcance da lei, sobreleva de importância o estudo teleológico, isto é, o estudo dos fins colimados pela lei.¹¹⁴

A alteração no parágrafo quarto do artigo 71 da CLT, tem uma finalidade que envolve todos os ramos do direito.

Afirma o jurista Paulo Nader, que não há no sistema jurídico, nenhum dispositivo autônomo, autoaplicável, a norma jurídica só pode ser interpretada e ganhar efetividade quando analisada em conjunto com as demais normas que compõem o sistema jurídico.¹¹⁵

¹¹² Processo 0010271-09.2014.5.05.0133, Origem PJE, Relator Desembargador PAULINO COUTO, 5ª. TURMA, DJ 23/04/2018.

¹¹³ MARTINEZ, Luciano. Reforma trabalhista – entenda o que mudou : CLT compara e comentada. São Paulo: Saraiva, 2018, p.87

¹¹⁴ NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito / Paulo Nader – 36.a ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 324.

¹¹⁵ Ibidem. p. 323.

Cumprir destacar sobre a o elemento sistemático:

Entre as diferentes fontes normativas, não pode haver contradições. De igual modo, deve haver completa harmonia entre os dispositivos de uma lei, a fim de que haja unicidade no sistema jurídico, ou seja, uma única voz de comando. Para que a ordem jurídica seja um todo harmônico, é indispensável que a hierarquia entre as fontes formais seja preservada. Se os dispositivos de uma lei se interdependem e se as diferentes fontes formais do Direito possuem conexão entre si, a interpretação não pode ter por objeto dispositivos ou textos isolados. O trabalho de exegese tem de ser feito considerando-se todo o acervo normativo ligado a um assunto.¹¹⁶

Assim, o legislador ao afirmar que possui natureza indenizatória da verba paga pela não concessão ou concessão parcial, interpretado em conjunto com próprio conceito do salário de contribuição, que, como afirma Frederico Amado “é uma parcela normalmente composta por verbas remuneratórias do trabalho”, retirou da contribuição previdenciária o pagamento da referida verba.

Ademais, o legislador ao dispor sobre a verba possuir natureza indenizatória, prioriza o equilíbrio financeiro e atuarial, previsto no artigo 201 da CF, equilibrando assim as contas previdenciárias.

O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial é de suma importância, uma vez que para se conceder benefício, é necessário inicialmente que esteja previsto como será a sua arrecadação.

No caso, a alteração legislativa retira do salário benefício o pagamento da verba, e também retira da tributação, equilibrando o sistema.

Desta forma, antes da reforma trabalhista, o entendimento pacificado no âmbito do Tribunal Superior do Trabalho era de que a verba possuía natureza salarial, e portanto, incidia contribuição previdenciária, entretanto, após a reforma trabalhista, não há mais discussão acerca da natureza da verba, o artigo foi taxativo ao afirmar que a verba possui natureza indenizatória, e portanto, não incide contribuição previdência.

¹¹⁶ NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito / Paulo Nader – 36.a ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 323.

4.4 DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE HRA E DA NECESSIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA PARA MANUTENÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO EQUILÍBRIO DA PREVIDÊNCIA

Como visto, as plantas industriais que compõem os parques fabris das empresas obrigadas ao adicional operam em regime contínuo, sem que sofram com interrupções ao longo do dia, até mesmo para repouso, fazendo com que os seus trabalhadores exerçam as atividades nestes ambientes em regimes de turno ininterrupto de revezamento, com longas jornadas de oito a doze horas que se sucedem uma após a outras.

Desse modo, visando atender a um regime peculiar de trabalho, o empregado permanece em seu posto de trabalho em regime de revezamento, trabalhando em horas contínuas sem pausa para refeição e descanso. Assim, não restam dúvidas de um dano sofrido pelo trabalhador que se submete a este meio de trabalho.

Visando assim a reparação da perda sofrida, a Lei nº 5.811/72 impõe ao empregador o pagamento de adicional que representa o dobro do valor da hora suprimida, surgindo a discussão se a HRA visa remunerar o trabalho ou indenizar o trabalhador pela supressão da hora para descanso e alimentação a que faria jus fora do regime especial de trabalho.

Conforme amplamente demonstrado nas passagens acima, a incidência da contribuição é tema controverso na doutrina e jurisprudência, que ainda carece de pacificação. Por esta razão, verifica-se a relevância do seu estudo, já que o recolhimento da contribuição impacta na composição do salário-de-contribuição do empregado.

A partir da análise das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, nota-se a manifesta divergência sobre a natureza do adicional, de modo que as turmas se dividem quanto ao posicionamento de incidência ou não da contribuição sobre os valores pagos a título de HRA.

Nesse sentido, enquanto a primeira turma do STJ posiciona-se pela natureza indenizatória do HRA, de modo a afastar a incidência da exação, a segunda turma, por sua vez, entende que o adicional relativo ao HRA, em equiparação ao adicional

de hora extra, possui natureza remuneratória, de modo que, conseqüentemente, deve incidir a contribuição.

Ocorre que, a ausência de uniformização da jurisprudência sobre a matéria provoca um ambiente de insegurança jurídica para contribuintes e segurados, impactando financeiramente na Previdência Social. Isto porque, o direito de não recolher a contribuição sem riscos está condicionado ao ajuizamento de ação, que pode, a depender da turma, obter um posicionamento favorável ou não.

Como visto, antes do advento da Reforma Trabalhista, o Tribunal Superior do Trabalho entendia de forma pacífica que o pagamento da verba decorrente da não concessão do intervalo intrajornada tinha natureza salarial e, conseqüentemente, atraía a incidência das contribuições.

Contudo, tal posicionamento já era objeto de críticas por boa parte da doutrina, a exemplo do professor Ivan Kertzman¹¹⁷, que defendia a natureza indenizatória do pagamento, tendo em vista a finalidade de ressarcir o empregado dos danos causados pela supressão da hora destinada ao intervalo intrajornada.

Nesse sentido, após a inserção do sistema da Lei nº 13.467/2017, a modificação promovida pela Reforma ao art. 71, §4º, da CLT encerrou a discussão e reconheceu, expressamente, o caráter indenizatório do pagamento do adicional.

Assim, considerando que as decisões proferidas pelo STJ para atrair a incidência das contribuições foram embasadas no art. 71 acima referido, com a sua alteração, o fundamento basilar do posicionamento torna-se frágil e carece de revisão, já que leva, por aplicação lógica, ao entendimento de que reconhecida a natureza, pela legislação trabalhista, indenizatória do adicional pago em razão da supressão do intervalo intrajornada, também terá natureza não remuneratória o valor pago na forma de adicional de HRA.

Neste contexto, cumpre desde já nota que as divergências jurisprudenciais provocam sério desequilíbrio no sistema, já que a empresa responsável pelo pagamento da contribuição previdenciária, pode por anos efetuar do pagamento do imposto que incide sobre o HRA, e alguns anos depois conseguir através de decisão judicial a sua

¹¹⁷ KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 13. ed. Salvador: JusPODIVM. 2015. p. 160.

compensação sendo que o INSS ao deferir o benefício para o segurado, já fez com que aquela verba incidisse sobre a base de cálculo do salário benefício.

Assim, a alteração legislativa neste ponto foi de grande importância, trouxe para a ordem jurídica uma segurança em uma situação que há anos é ponto de divergência, tanto doutrinária quanto jurisprudencial.

Analisando a questão do ponto de vista puramente previdenciário e, levando em conta o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, a discussão alcança o mérito do orçamento fiscal e necessidade do equilíbrio financeiro no custeio da Previdência Social em detrimento da concessão de benefícios.

O sistema de repartição é o principal instrumento de custeio da Previdência Social. Neste regime, os segurados cumprem com a tarefa de contribuir para o financiamento de um fundo único que será direcionado ao pagamento de benefício. Por esta lógica, há um “pacto intergeracional” que implanta a filosofia de financiamento das aposentadorias por aqueles que estão atualmente trabalhando e contribuindo para o sistema¹¹⁸.

Isto quer dizer que o custeio da previdência não funciona como uma poupança em que é possível reservar determinada quantia para um momento futuro. Aqui, há um financiamento imediato dos benefícios que estão sendo concedidos, sobre a promessa de que futuramente usufruir da contribuição de outros indivíduos.

Por esta razão, a Previdência é sustentada pelos princípios da Solidariedade e da Contributividade. A solidariedade tem seu conceito atrelado ao de justiça distributiva, com o fim de promover a redistribuição igualitária dos direitos, vantagens, deveres e da riqueza entre todos os sujeitos que participam da sociedade¹¹⁹.

Assim, este princípio preserva, no campo da Previdência, a distribuição harmônica dos encargos inerentes ao custeio do sistema entre seus participantes, de maneira a

¹¹⁸ TORRACA, Dylvia Pozzobon. Princípio do equilíbrio financeiro e atuarial – uma breve análise do princípio insculpido no caput do artigo 201 da Constituição Federal. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7908>. Acesso em: 11/10/2018.

¹¹⁹ CARDOSO, Rodrigo Feliz Sarruf. A solidariedade social e a contributividade como alicerces da Previdência Social dos servidores públicos civis. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1629>. Acesso em: 11/10/2018.

atuar como instrumentos apropriados à consecução do equilíbrio atuarial e financeiro dos regimes.¹²⁰

Segundo os ensinamentos de Wladimir Martinez Novaes, a solidariedade representa um sentido de cooperação da maioria em prol da minoria, isto é, caminha da totalidade à individualidade. Desse modo, diante das mudanças sociais, em um dado momento, todos estão contribuindo e, em outro momento, muitos se beneficiarão da participação anterior na coletividade¹²¹.

Na mesma linha, Sérgio Pinto Martins¹²² leciona que

A solidariedade pode se considerada um postulado fundamental do Direito da Seguridade Social, previsto implicitamente inclusive na Constituição. Sua origem é encontrada na assistência social, em que as pessoas faziam uma assistência mútua para alguma finalidade e também com base no mutualismo, de se fazer um empréstimo ao necessitado. É uma característica humana, que se verifica no decorrer dos séculos, em que havia uma ajuda genérica ao próximo, ao necessitado.

Um bom exemplo da aplicação do princípio da solidariedade é o recolhimento da cota patronal por parte das empresas. Neste caso, as empresas contribuem para o sistema previdenciário mesmo sem qualquer aproveitamento de benefício, já que os valores recolhidos são integralmente revertidos em favor dos segurados (pessoas físicas).

O princípio da solidariedade se relaciona diretamente com o princípio do equilíbrio financeiro atuarial. O equilíbrio financeiro tem como escopo equilibrar o sistema financeiro da previdência social, com o saldo zero ou positivo entre as receitas e despesas do sistema. O equilíbrio atuarial consiste no estudo feito pelo Estado acerca das expectativas de benefícios e expectativa de receita, levando em consideração dados estatísticos.¹²³

¹²⁰ Ibidem

¹²¹ NOVAES, Wladimir Martinez. In: CARDOSO, Rodrigo Feliz Sarruf. A solidariedade social e a contributividade como alicerces da Previdência Social dos servidores públicos civis. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1629>. Acesso em: 11/10/2018.

¹²² MARTINS, Sérgio Pinto. In: FILIPPO, Filipe de. Os princípios e objetivos da Seguridade Social, à luz da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2012>. Acesso em: 11/10/2018.

¹²³ TORRACA, Sylvia Pozzobon. Princípio do equilíbrio financeiro e atuarial – uma breve análise do princípio insculpido no caput do artigo 201 da Constituição Federal. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7908>. Acessado em 15/10/2018.

O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial é importante para que o sistema se mantenha saudável e duradouro, fazendo com os empregados que contribuem hoje para a previdência, tenha a certeza de que no momento em que precise de um benefício previdenciário, o sistema tenha condições de cobrir.

Nesse sentido, cumpre destacar as lições de Zambitte¹²⁴:

Já o equilíbrio atuarial diz respeito à estabilização de massa, isto é, ao controle e prevenção de variações graves no perfil da clientela, como, por exemplo, grandes variações no universo de segurados ou amplas reduções de remuneração, as quais trazem desequilíbrio ao sistema inicialmente projetado.

(...)

A Atuária, ciência do seguro, irá cotejar o risco protegido e os recursos disponíveis para sua cobertura, vislumbrando sua viabilidade em diversos cenários, especialmente dentro das expectativas futuras em relação ao envelhecimento da população e às tendências da natalidade populacional.

Assim, observa-se um dever imposto ao legislador de adotar medidas eficazes à preservação da segurança e confiabilidade do sistema, a fim de evitar a sua falência e provocando, conseqüentemente, a exclusão de milhões de segurados¹²⁵.

Portanto, não restam dúvidas da relevância do recolhimento das contribuições previdenciárias como instrumento de financiamento da Previdência Social. Entretanto, tal relevância não pode justificar toda e qualquer cobrança para além dos limites legais, devendo a incidência respeitar as limitações previstas em lei para a regulamentação da matéria.

Desse modo, ainda que o legislador ordinário tenha previsto o adicional como meio de onerar o empregador pela supressão do intervalo destinado ao descanso e alimentação do empregado no regime de turno ininterrupto, com o fim de desencorajar eventual prática de abuso em prejuízo do trabalhador, não pode o Estado, buscando auferir vantagem por meio do alargamento da base de cálculo das contribuições decorrente de um comportamento do qual se busca inibir.

¹²⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 75. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2012, p. 43.

¹²⁵ Ibidem.

Logo, considerando que a própria legislação responsável pela matéria aplicada analogicamente reconheceu o caráter indenizatório do pagamento, o objetivo de arrecadar não pode ser obstáculo ao cumprimento da lei.

Para tanto, a pacificação da matéria depende ainda de uma uniformização jurisprudencial para estabelecer a segurança jurídica para as relações jurídicas constituídas ao seu redor.

5 CONCLUSÃO

As contribuições previdenciárias representam um importante instrumento de financiamento da Seguridade Social, integrando o campo do custeio previdenciário. Por este motivo, o estudo da incidência das contribuições revela-se essencial para melhor compreensão do custeio em face da aplicação dos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial

Nota-se que a discussão acerca da possibilidade de tributação da HRA está longe de alcançar uma pacificação. Isto porque, conforme exposto, doutrina e jurisprudência divergem quanto a natureza atribuída a referida verba.

A verba é destinada à reparação da hora para repouso e alimentação nos regimes de trabalho ininterrupto, visando ressarcir o empregado pela supressão do direito. Assim, discute-se se o pagamento em questão teria o papel indenizatório ou constituiria parcela remuneratória paga em contraprestação ao trabalho.

Nas decisões proferidas sobre a matérias, os julgadores analisam, analogicamente, a natureza do pagamento previsto no art. 71, §4º, da CLT, que prevê o pagamento de adicional em razão da supressão do intervalo intrajornada. Ocorre que a reforma trabalhista promoveu alteração na redação do referido dispositivo, passando a atribuir, expressamente, caráter indenizatório ao adicional.

Sendo assim, restou forçoso concluir pela aplicação do entendimento à Hora Repouso Alimentação, já que também representa um adicional pago em razão da supressão do intervalo intrajornada, ainda que em condições especiais e expressamente autorizadas por lei específica.

A falta de uniformização do entendimento sobre a matéria provoca diversos reflexos no custeio previdenciário, já que as ações judiciais, quando procedentes, acarretam na necessidade de restituição dos valores atualizados, impactando no fundo destinado ao custeio da Previdência. Do mesmo modo que, as decisões, ainda que negativas, também reforçam o sentimento de insegurança jurídica para ambas as partes envolvidas.

Desse modo, resta evidente a necessidade de uniformização da material pela jurisprudência, diante da ausência de clareza na lei específica, para deste modo

possibilitar o recolhimento, ou não, seguro por parte dos contribuintes, bem como o equilíbrio e a previsibilidade do sistema de custeio.

Portanto, o presente trabalho conclui, finalmente, pela natureza indenizatória dos pagamentos realizados a título do adicional de Hora Repouso Alimentação – HRA, em razão da aplicação analógica do art. 71,§4º, da CLT.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Leonardo Ricardo Araújo. **O fato gerador da contribuição previdenciária decorrente das decisões da justiça do trabalho**. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/1617575. Data de acesso: 22 de setembro de 2018.
- AMADO, Frederico. **Curso de direito e processo previdenciário** - 9 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acessado em 10 de set. 2018.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da Seguridade Social: Aspectos Constitucionais e Contribuições Específicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho – Legislação Complementar e Jurisprudência**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico-Semântico**, 2009, 623 f. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. p. 288. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8649/1/Aurora.pdf>. Acesso em: 23/09/2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho. 11ª edição. Revista e Atualizada. Atualizada de acordo com o Novo CPC Lei 13.105 de 16.03.2015**. Editora Método. São Paulo. Ano 2015.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. 6 edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** .4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014
- DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 16. ed. rev. e ampl.— São Paulo : LTr, 2017.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho, revisto e ampliado**. 15ª edição. Editora LTR80. São Paulo. LTR, 2016.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed.. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. **Tabela de contribuição mensal**. Disponível em: <<https://www.inss.gov.br/servicos-do-inss/calculo-da-guia-da-previdencia-social-gps/tabela-de-contribuicao-mensal/>>. Acesso em : 14/10/2018.

KERTZMAN, Ivan; CYRINO, Sinésio. **Salário de Contribuição: a base de cálculo previdenciária das empresas e dos segurados**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2010

Kertzman, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 13. ed. Salvador: JusPODIVM. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. Imprensa: São Paulo, Max Limonad, 2000.

Martinez, Luciano. **Curso de direito do trabalho : relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Martinez, Luciano. **Reforma trabalhista – entenda o que mudou : CLT compara e comentada**. São Paulo: Saraiva, 2018.

PESSANHA, Patricia Oliveira Lima. **Trabalho Offshore: principais desafios jurídicos na era do Pré-Sal**. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19320&revista_caderno=25>. Acessado em 12/10/2018.

Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 250, de 23 de maio de 2017**. DOU: 31/05/2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83192>>. Acesso em: 23/09/2018.

RODRIGUES, Normando. **A Reforma Da Lei 5.811/72**. <<http://www.nrodrigues.adv.br/publicacoes/producao-te%C3%B3rica/a-reforma-da-lei-5.811-72.pdf>>. Acessado em 12/10/2018.

Saad, Eduardo Gabriel. **Consolidação das Leis do Trabalho comentada**. 37. ed — - São Paulo : LTr, 2004

SILVA, Patrícia Pinheiro. **Créditos Previdenciários: em face de acordos celebrados após a sentença trabalhista**. São Paulo: LTr, 2012, p. 29.

Torraca, Sylvia Pozzobon. **Princípio do equilíbrio financeiro e atuarial – uma breve análise do princípio insculpido no caput do artigo 201 da Constituição Federal.** Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7908>. Acessado em 15/10/2018.