

RECURSO ESPECIAL Nº 1.956.256 - SC (2021/0266527-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : HITECH ETIQUETAS LTDA.
ADVOGADO : DANTE AGUIAR AREND - SC014826
ADVOGADOS : KÁTIA WATERKEMPER MACHADO - SC020082
JULIANA AVI - SC047821
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEITO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO. EXAME. INVIABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO INTEGRAL. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. Este Tribunal Superior tem firme posicionamento pela natureza constitucional da tese de violação do art. 97 do CTN, tendo em vista reproduzir preceito constitucional, não sendo suscetível de revisão no âmbito do recurso especial, sob pena de usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal.

3. A interpretação dos arts. 20, 22, I e II e 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991 conduz à conclusão de que todas as verbas que integram a folha de salários do empregador, salvo as exceções expressamente previstas, devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, enquadrando-se nessa hipótese os valores referentes à contribuição previdenciária do empregado, o imposto de renda retido na fonte, as despesas com convênios em farmácias, planos de saúde e odontológicos.

4. "O fato de o empregador reter os valores descontados aos empregados ... não retira a titularidade dos empregados dessas verbas remuneratórias" (AgInt no REsp 1.949.888/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 22/11/2021, DJe 24/11/2021).

5. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Superior Tribunal de Justiça

Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de junho de 2022

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1956256 - SC (2021/0266527-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : HITECH ETIQUETAS LTDA.
ADVOGADOS : DANTE AGUIAR AREND - SC014826
KÁTIA WATERKEMPER MACHADO - SC020082
JULIANA AVI - SC047821
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEITO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO. EXAME. INVIABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SAT/RAT. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO INTEGRAL. INCIDÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015, não se vislumbrando nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. Este Tribunal Superior tem firme posicionamento pela natureza constitucional da tese de violação do art. 97 do CTN, tendo em vista reproduzir preceito constitucional, não sendo suscetível de revisão no âmbito do recurso especial, sob pena de usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal.

3. A interpretação dos arts. 20, 22, I e II e 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991 conduz à conclusão de que todas as verbas que integram a folha de salários do empregador, salvo as exceções expressamente previstas, devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, enquadrando-se nessa hipótese os valores referentes à contribuição previdenciária do empregado, o imposto de renda retido na fonte, as despesas com convênios em farmácias, planos de saúde e odontológicos.

4. "O fato de o empregador reter os valores descontados aos empregados ... não retira a titularidade dos empregados dessas verbas remuneratórias" (AgInt no REsp 1.949.888/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma,

julgado em 22/11/2021, DJe 24/11/2021).

5. Recurso especial não provido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela HITECH ETIQUETAS LTDA., com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 369):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PATRONAL. SAT/RAT. TERCEIROS. TEMA 20. RE 565.160. VALORES RETIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DO EMPREGADO. DESCONTOS DO PLANO DE SAÚDE E ODONTOLÓGICOS.

1. Aquilo que é considerado como folha de pagamento para os empregadores, constitui o salário de contribuição dos empregados, incluindo-se aí o imposto de renda retido na fonte e a contribuição a cargo do empregado.

2. Como os descontos do plano de saúde e odontológicos não tem natureza jurídica de indenização, mas, sim de despesa suportada pelo empregado, não podem ser abatidos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (e-STJ fls. 242/247).

Nas razões de recurso (e-STJ fls. 257/270), a recorrente aponta violação dos arts. 489, § 1º, IV e 1.022 do CPC/2015, por entender que houve omissões no julgado e, quanto ao mérito, alega que o acórdão recorrido afronta os arts. 97 e 110 do CTN, arts. 20, 22, I e II e 28, § 9º, "q", da Lei n. 8.212/91, ao argumento de que não deve ocorrer a incidência de contribuição previdenciária patronal, SAT e contribuição de terceiros sobre as despesas com convênios em farmácias, planos de saúde e odontológicos, IRRF e Contribuição Previdenciária retidas do empregado. Para tanto, sustenta que (e-STJ fl. 264 e seguintes):

[...] resta evidente que ao estabelecer essas contribuições, a intenção do legislador era de que incidissem unicamente sobre os pagamentos realizados pelo empregador ao empregado pela prestação de serviço habitual, ou seja, trata-se de contraprestação pelo serviço realizado.

Não há como concordar com o r. acórdão, de que a contribuição previdenciária recai sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados, considerando o valor bruto como base de cálculo, tendo em vista que essas exações devem justamente incidir sobre os valores, de fato, pagos, devidos ou creditados.

Nenhum valor que não represente ganho do trabalhador e que não tenha vinculação ao trabalho prestado pode ser incluído na base de cálculo dessas Contribuições, pois indenizatórias.

Assim, partindo dessa premissa, os valores descontados do colaborador a título de vale-transporte, vale-alimentação e assistência médica ou odontológica, não podem ser incluídos nessa base de cálculo.

Esses “descontos” não representam remuneração a título de contraprestação pelo trabalho. Pelo contrário, nesses casos o colaborador assume e paga o ônus

financeiro para gozo de certos benefícios.

Por conseguinte, estão excluídos da base de cálculo prevista no artigo 22, inciso I e II, da Lei nº 8.212/1991.

[...]

Não há como negar que benefícios indiretos, custeados em duas parcelas – cota patronal e colaborador (recursos próprios) – tenham a mesma natureza para fins de não incidência tributária.

Destarte, se a parcela do benefício indireto custeada pela empresa não sofre a incidência dessas Contribuições, a coparticipação paga pelo colaborador (valor descontado da folha de salário) também não deveria ensejar qualquer tributação.

Principalmente porque esses valores pagos não representam para o colaborador um ganho decorrente do trabalho pessoal que executa em favor do empregador. Pelo contrário, trata-se de despesa deste. O valor descontado se trata de um ressarcimento pago ao empregador pelo custo do transporte.

O artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, expressamente exclui esses auxílios do salário de contribuição:

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

[...]

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (grifo nosso)

Sendo assim, da mesma forma que a parcela dos planos de saúde e odontológicos, e dos descontos em farmácia, que é suportada pelo empregador, não sofre a incidência dessas Contribuições, os “descontos” ou pagamentos de parte destes custos pelo colaborador também não devem compor a base de cálculo dessas Contribuições.

[...]

Conforme demonstrado pela Recorrente nos autos deste *mandamus*, os valores retidos do empregado a título de contribuição previdenciária e IRRF também devem ser excluídos da base de incidência da contribuição previdenciária, por não tratar-se de verba com caráter salarial e, conseqüentemente, não comporem os valores pagos, devidos ou creditado aos empregados.

As contrarrazões foram oferecidas às e-STJ fls. 293/295.

O recurso foi admitido às e-STJ fls. 300/301.

Instado a se manifestar, o Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso especial (e-STJ fls. 336/347).

VOTO

Importa mencionar, inicialmente, que o recurso especial teve origem em mandado de segurança, cuja ordem foi denegada em primeiro grau de jurisdição (e-STJ fls. 162/167).

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação da parte impetrante. Destaco os fundamentos do voto condutor do acórdão (e-STJ fl. 373):

Mérito

As razões de apelação da impetrante repisam os argumentos da inicial e a

sentença assim examinou as questões postas em julgamento:

II.1. Mérito

O cerne da questão encontra-se na suposta ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal dos valores pagos pelos seus empregados recolhidos na fonte a título de imposto de renda e contribuição previdenciária em nome dos próprios empregados. Discute a impetrante, ainda, a incidência das contribuições contestadas sobre descontos com convênios em farmácias e planos de saúde e odontológicos descontados na folha de salário de seus colaboradores.

As exações retidas pelos empregadores incidentes sobre as folhas de salários e demais rendimentos pagos ou creditados aos empregados ou à pessoa física que lhe preste serviço possuem matriz constitucional, conforme dispositivos a seguir citados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) [...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) [...]

Igualmente prevista na Constituição Federal a composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº20, de 1998) grifei

Por sua vez, o salário de contribuição do empregado é definido pelo artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Outrossim, as exclusões admitidas pela lei, e que possuem, regra geral, caráter indenizatório, constam arroladas no § 9º do artigo 28 da lei acima citada.

O procedimento de arrecadação e retenção obrigatória da contribuição previdenciária devida pelo empregado pela empresa empregadora/contratante consta disciplinado no artigo 30, I, a, da mesma Lei nº 8.212/1991.

No entender da impetrante, o conceito de "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados", em evidente prejuízo aos próprios colaboradores, uma vez que importaria em redução do salário-de-benefício, abarcaria tão somente a parte 'líquida' do pagamento disponibilizado aos empregados, e não o valor integral.

Como se observa do texto constitucional citado acima, o critério quantitativo

da contribuição patronal e de seu adicional tem por base o que se paga ao empregado ou trabalhador, independentemente das eventuais obrigações tributárias do empregado. Ao constar da redação a expressão "folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados", fica claro o objetivo constitucional de se utilizar como base de cálculo o valor bruto do que o empregador ou tomador prometeu pagar.

O fato de a empresa reter os valores relativos à contribuição previdenciária devida pelo empregado não retira a natureza salarial da remuneração (bruta) por ele recebida. Assim como a contribuição patronal, a contribuição previdenciária do empregado incide sobre seu salário de contribuição, composto pelas verbas salariais remuneratórias. O que é considerado como folha de pagamento para os empregadores, constitui o salário de contribuição dos empregados.

Assim, a contribuição dos empregados ao INSS não é uma verba alheia àquelas que compõe a sua remuneração e que por isso deveria ser excluída da base de cálculo da contribuição patronal. Trata-se, na realidade, de uma outra contribuição também incidente sobre as verbas remuneratórias do trabalhador, mas devida pelo próprio empregado e apenas retida pela empresa.

Não se tratando de hipótese de exclusão prevista no §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 (importâncias legais de exclusão do salário de contribuição), tampouco de verba com nítido caráter indenizatório, não há que se falar em exclusão do valor retido a título de contribuição do empregado da base de cálculo da contribuição patronal. O ente pagador não atua como contribuinte e sua atuação como retentor do pagamento de terceiro não lhe serve como atenuante da própria obrigação tributária.

No que concerne à retenção do IRRF, insta frisar que a impetrante, como fonte pagadora, atua na condição de responsável na relação tributária conforme a legislação que rege a matéria, *in verbis*:

Lei nº 5.172/1966

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Lei nº 7.713/1988

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Insta ressaltar, em arremate, que, ao pretender fazer prevalecer, para fins tributários, somente a quantia efetivamente desembolsada, ao argumento de que não se subsume ao conceito de remuneração, a impetrante incorre em claro equívoco na interpretação da hipótese de incidência tributária.

[...]

Pelas mesmas razões suso expostas, não se afasta da base de cálculo das contribuições as despesas com convênios e planos de saúde, pagas pelo empregado, por se constituírem em componentes da renda bruta dos trabalhadores, sobre a qual são calculadas as exações atacadas.

Nesse contexto, tenho que a denegação da ordem é medida que se impõe.

Pois bem.

Quanto à alegada ofensa ao arts. 489, § 1º e 1.022 do CPC/2015, não se vislumbra nenhum equívoco ou deficiência na fundamentação contida no acórdão recorrido, sendo possível observar que o Tribunal de origem apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Ademais, consoante entendimento desta Corte, o magistrado não está obrigado a responder a todas as alegações das partes nem tampouco a rebater um a um todos seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como ocorre na espécie.

Este Tribunal Superior tem firme posicionamento pela natureza constitucional da tese de violação do art. 97 do CTN, tendo em vista reproduzir preceito constitucional, não sendo suscetível de revisão no âmbito do recurso especial, sob pena de usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, a título ilustrativo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. VIOLAÇÃO A RESOLUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. ART. 97 DO CTN. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC 2. Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo. (Súmula 211/STJ).

3. "A pretensão recursal de ver afastada a exigência contida nos arts. 42, I, da Portaria n. 133 do MPS e 6º, I, da Instrução Normativa SRP n. 15/2006, nos quais é determinado que o procedimento de compensação ou restituição seja precedido de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social - GFIP, não é passível de análise em sede de recurso especial, uma vez que referidos diplomas normativos não se encontram inseridos no conceito de lei federal, nos termos do art. 105, inciso III, da Carta Magna" (AgRg no AREsp 329.585/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 26/08/2013).

4. As Turmas que integram a Primeira Seção/STJ têm entendido que a interpretação do art. 97 do CTN, que reproduz norma encartada no art. 150, I, da CF/88, implica apreciação de questão constitucional, inviável em sede de recurso especial.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.539.640/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015).

Quanto ao mais, no que se refere ao mérito da controvérsia, o objeto do recurso extremo é a declaração de inexistência de relação jurídica que obrigue a recorrente a recolher a contribuição previdenciária patronal, SAT e as contribuições devidas a terceiros sobre o total da remuneração paga aos empregados. Requer a exclusão da base de cálculo dos valores referentes às despesas com convênios em farmácias, planos de saúde e odontológicos, IRRF e contribuição previdenciária retida dos empregados.

Pois bem, vejamos a legislação que rege a matéria controvertida trazida a esta Corte Superior:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:
[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição (grifos acrescidos):

I - para o empregado e trabalhador avulso: **a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5.

[...]

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

[...]

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares;

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

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.

II - para o financiamento do benefício previsto nos [arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991](#), e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, **sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:**

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Da leitura e interpretação dos dispositivos em comento, verifica-se que a contribuição previdenciária patronal, a contribuição ao SAT/RAT e as contribuições sociais devidas a terceiros incidem sobre o total das remunerações pagas aos segurados, assim entendidas a totalidade dos valores pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho.

Nesse ponto, importante observar que não são apenas as remunerações efetivamente pagas que entram na base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador. Veja-se, a respeito do tema, o escólio de Fábio Zambitte Ibrahim:

[...] não só as remunerações efetivamente pagas entram na base, mas também as devidas ou creditadas. Com isso, nenhuma empresa poderá deixar de pagar contribuições previdenciárias alegando que não remunerou seus empregados.

A partir do momento em que há a prestação do serviço, tendo-se remuneração devida, há o fato gerador. O que interessa é o crédito jurídico, não necessariamente o efetivo pagamento.

Mas, se assim é, qual a razão de mencionar a lei as remunerações pagas? Ora, se, quando devido o estipêndio, já existe o fato gerador, não haveria razão para os valores pagos figurarem na lei. Mas a razão é simples: o fato gerador da contribuição também segue o regime de caixa, isto é, há a materialização da hipótese de incidência tanto com o crédito jurídico (remuneração devida), como também em adiantamentos, antes mesmo de o trabalho ser realizado (Zambitte, Fábio. Curso de direito previdenciário 23. ed., RJ.: Impetus, 2018.900 p.242-243).

Ressalte-se que "o fato de o empregador reter os valores descontados aos empregados ... não retira a titularidade dos empregados de tais verbas remuneratórias" (AgInt no REsp 1.949.888/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 22/11/2021, DJe 24/11/2021).

Nesse mesmo sentido foi a manifestação da eminente Ministra

Regina Helena Costa, no julgamento do AgInt no REsp 1.951.995/RS (Relator Ministro Manoel Erhardt): "a retenção de tributo pela fonte pagadora ... constitui expediente garantidor do cumprimento da obrigação tributária (cf. Meu Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte, São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 269/271)".

Por sua vez, o art. 28, § 9º, da Lei n. 8.212/1991 traz as verbas sobre as quais não incidem a contribuição previdenciária, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses lá previstas os valores referentes à contribuição previdenciária devida pelo empregado, as verbas referentes ao imposto de renda retido na fonte, as despesas com convênios em farmácias, planos de saúde e odontológicos.

Cumprido observar que, embora a jurisprudência do STJ seja no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias, nos termos do que decidido no REsp 1.230.957/RS (Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014), tese firmada sob a sistemática dos recursos repetitivos, dessa hipótese não se trata, pois os valores os quais o recorrente pretende deduzir da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal dizem respeito a verbas adimplidas em contraprestação aos serviços prestados ou da colocação do tempo do empregado à disposição do empregador.

Por fim, se há expressa previsão legislativa de que toda a remuneração paga ao empregado deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, do SAT e da contribuição de terceiros, não se pode excluir dessa hipótese de incidência parcela não prevista expressamente na lei, sob pena de violação do art. 111 do CTN, já que, para a exclusão de crédito tributário, a legislação de regência deve ser interpretada literalmente.

Nesse mesmo sentido, a título ilustrativo, confirmam-se:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

1. O STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

2. Por outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

O mesmo raciocínio se aplica à RAT e à Contribuição devidas a Terceiros.

3. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.902.565/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 7.4.2021, fixou que o montante retido a título de contribuição previdenciária compõe a remuneração do empregado, de modo que deve integrar a base de

cálculo da contribuição previdenciária patronal, da contribuição ao SAT/RAT (art. 22, II, da Lei 8.212/1991) e das contribuições sociais devidas a terceiros.

4. A pretensão de exclusão da cota do empregado da base de cálculo da contribuição do empregador levaria, necessariamente, à exclusão do imposto de renda retido na fonte e, posteriormente, à degeneração do conceito de remuneração bruta em remuneração líquida, ao arrepio da legislação de regência.

5. Verifica-se que a verba salarial recebida pelo trabalhador primeiro ingressa em seu patrimônio jurídico para apenas depois receber o desconto a título de coparticipação na assistência de saúde e odontológica. Como a contribuição previdenciária patronal incide sobre o total da remuneração paga ao segurado, não há como querer excluir os valores que são descontados dos trabalhadores a título de coparticipação.

6. Agravo Interno não provido.

(AglInt no REsp 1.962.721/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/2022, DJe 28/03/2022).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO DE VALE-TRANSPORTE, DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA. INCLUSÃO.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.

2. No REsp 1.902.565/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, firmou orientação no sentido de que o montante retido a título de contribuição previdenciária compõe a remuneração do empregado, de modo que deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. Com efeito, embora o crédito da remuneração e a retenção da contribuição previdenciária possam, no mundo dos fatos, ocorrer simultaneamente, no plano jurídico as incidências são distintas, pois o montante retido deriva da remuneração do empregado, conserva ele a natureza remuneratória, razão pela qual integra também a base de cálculo da cota patronal. Na espécie, o fato de o empregador reter os valores descontados aos empregados correspondentes à participação destes no custeio de vale-transporte, de auxílio-alimentação e de assistência médica e odontológica não retira a titularidade dos empregados de tais verbas remuneratórias. Por consequência, em decorrência de sua natureza remuneratória, tais valores devem constituir a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal.

3. Agravo interno não provido.

(AglInt no REsp 1.949.888/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2021, DJe 24/11/2021).

PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. VALORES DESCONTADOS DOS EMPREGADOS. COPARTICIPAÇÃO VALE-TRANSPORTE. TOTAL DAS REMUNERAÇÕES. VALORES BRUTOS. INCIDÊNCIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança ajuizado por Alisul Alimentos S.A., objetivando, em síntese, a inexistência da cota patronal de Contribuição Previdenciária (incluindo RAT e outras entidades) sobre o montante descontado a título de Vale-Transporte, Vale-Refeição e Vale-Alimentação em folha de salário dos empregados pela Impetrante, diante de suas naturezas manifestamente indenizatórias e desvinculadas do conceito de remuneração. (grifou-se) 2. O Tribunal a quo decidiu que não cabe à contribuinte/empresa pretender que a contribuição previdenciária incida apenas sobre o valor líquido da remuneração dos segurados empregados após

o desconto do montante das parcelas de cota de participação dos trabalhadores (a título de vale-transporte, no caso).

3. De fato, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado segundo o qual a verba auxílio-transporte (vale-transporte), ainda que paga em pecúnia, possui natureza indenizatória, não sendo elemento que compõe o salário; assim, sobre ela não deve incidir contribuição previdenciária.

4. Contudo, na hipótese em exame, a empresa busca, por meio do *Mandamus*, o reconhecimento da inexigibilidade da contribuição patronal, não dos valores pagos ao empregado, mas dos valores descontados dos empregados a título de Vale-Transporte, Vale-Refeição e Vale-Alimentação.

5. Discute-se, entretanto, se o valor correspondente à participação do trabalhador no auxílio-alimentação ou auxílio-transporte, descontado do seu salário, deve ou não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/1991.

6. O STJ pacificou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC).

7. Por outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. O mesmo raciocínio se aplica à RAT e à Contribuição devidas a Terceiros.

8. No caso em questão, o fato de os valores descontados aos empregados correspondentes à participação deles no custeio do vale-transporte, auxílio-alimentação e auxílio-saúde/odontológico ser retida pelo empregador não retira a titularidade dos empregados de tais verbas remuneratórias.

9. Só há a incidência de desconto para fins de coparticipação dos empregados porque os valores pagos pelo empregador, os quais ingressam com natureza de salário de contribuição, antes se incorporaram ao patrimônio jurídico do empregado, para só então serem destinados à coparticipação das referidas verbas.

11. Outrossim, os valores descontados aos empregados correspondentes à participação deles no custeio do vale-transporte, auxílio-alimentação e auxílio-saúde/odontológico não constam no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, listadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Por consequência, e por possuir natureza remuneratória, devem constituir a base de cálculo da contribuição previdenciária e da RAT a cargo da empresa.

11. O STJ, quando do julgamento do REsp 1.902.565/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 7.4.2021, fixou que o montante retido a título de contribuição previdenciária compõe a remuneração do empregado, de modo que deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, da contribuição ao SAT/RAT (art. 22, II, da Lei 8.212/1991) e das contribuições sociais devidas a terceiros.

13. É que a pretensão de exclusão da cota do empregado da base de cálculo da contribuição do empregador levaria, necessariamente, à exclusão do imposto de renda retido na fonte e, posteriormente, à degeneração do conceito de remuneração bruta em remuneração líquida, ao arrepio da legislação de regência.

14. Ademais, no referido julgamento do REsp 1.902.565/PR foi apontado, e se aplica ao caso presente, o fato de que, "A rigor, o que pretende a parte recorrente é que o tributo incida, não sobre a remuneração bruta, conforme previsto no art. 22, I, da Lei 8.212/91, mas sobre a remuneração líquida. O raciocínio, levado ao extremo, conduziria a perplexidades que bem demonstram o desacerto da tese. Primeiro, a exclusão do montante retido a título de contribuição previdenciária do empregado permitiria concluir que também o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) não integraria a base de cálculo da contribuição, aproximando-a, ainda mais, da remuneração líquida. E, segundo, a base de cálculo da contribuição patronal, observado o art. 28, § 5º, da Lei 8.212/91, seria inferior à base de cálculo da contribuição

previdenciária do empregado, em potencial violação ao princípio da equidade na forma de custeio, nos termos do art. 194, parágrafo único, V, da Constituição." 15. Recurso Especial não provido. (REsp 1.928.591/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2021, DJe 05/11/2021).

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2021/0266527-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.956.256 / SC

Número Origem: 50089499120204047205

PAUTA: 14/06/2022

JULGADO: 14/06/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS RODOLFO FONSECA TIGRE MAIA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : HITECH ETIQUETAS LTDA.

ADVOGADO : DANTE AGUIAR AREND - SC014826

ADVOGADOS : KÁTIA WATERKEMPER MACHADO - SC020082
JULIANA AVI - SC047821

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento a Dra. AMANDA DE SOUZA GERACY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

C5121655141:11=4714@ 2021/0266527-0 - REsp 1956256