

ALCANCE DA EXPRESSÃO *FOLHA DE SALÁRIOS*

Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹

Introdução

Consoante noção cediça, a *Folha de Salários* hospeda uma tributação e encargos sociais sobretudo extensos e gravosos, pois, afora os optantes do Simples Nacional, em regra as pessoas jurídicas estão obrigadas aos seguintes pagamentos: Contribuição à Previdência Social-INSS = 20%; FGTS = 8%; Salário-educação = 2,5%; Senac/Sesc = 1,5%; Senai/Sesi, Sebrae = 0,6%; Incra = 0,2%; RAT = 1, 2 ou 3%, totalizando assim o montante de 35,80% a título de encargos.

Tal soma pode variar em uma unidade percentual em face da incidência do RAT, cuja alíquota é graduada para mais ou para menos em função do grau de risco acidentário inerente à atividade do contribuinte.

1. Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário - Graduação e Mestrado - na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Cadeira nº 62. Sócio de Eduardo Jardim e Advogados Associados.

Apesar da excessiva carga tributária ora assinalada, a legislação prevê outros dispêndios, a saber: 23,19% de Repouso Semanal Remunerado; 12,67% de Férias; 4,34% referente a Feriados; 10,86% de Aviso Prévio Indenizado; 1,90% de Auxílio-Doença; 10,86% de 13º Salário; e 0,02% de Licença- Paternidade.

Afora a extensa enumeração já apontada, temos ainda a multa rescisória de 40% nas dispensas sem justa causa no percentual de 2,10% sobre a folha, mais o adicional de 10% previsto na Lei Complementar n. 110/2001 no percentual de 1,31%.

A soma dos encargos ora enunciados totaliza o impressionante número de 125,90% de gravames cobrados sobre a *Folha de Salários*. Ante esses dados, não é necessário um esforço de sobremão para reconhecer que a *Folha de Salários* no direito brasileiro é a mais onerada por tributos se cotejada com o cenário internacional.

Posto isso, a elevada somatória das incidências demonstra, desde logo, a importância do assunto para a pessoa jurídica e para a cidadania, máxime porque o valor dos encargos é repassado no preço ao consumidor que, em última análise, é quem suporta o ônus econômico dos encargos de direito público.

Ademais, não se pode olvidar que os valores *in casu* revestem uma inegável relevância sob o prisma da cidadania, porquanto deveriam ser destinados e aplicados na seguridade social e noutros desdobres que haveriam de exprimir a consecução do bem comum.

Destarte, sopesando a dimensão financeira do binômio “Tributação e *Folha de Salários*”, o presente Estudo preordena-se a analisar o aspecto semântico da referida locução, bem assim o entendimento dos Tribunais e da Doutrina, apresentando, ao final, um posicionamento acerca do Tema, sobre suscitar a necessidade de Reformas.

1. A expressão *Folha de Salários* na ótica do Pretório Excelso

O texto original da Carta Magna versava a matéria firmando a incidência da contribuição de seguridade social sobre a *Folha de Salários*, o faturamento e o lucro, fazendo-o de forma sucinta e incisiva. Como se vê, no espectro da *Folha de Salários*, a contribuição circunscrevia a própria folha, nada mais.

Entrementes, a legislação aplicável à espécie, no caso a Lei n. 8.212, de 24-7-1991, ampliava indevidamente a abrangência conceptual da *Folha de Salários*, firmando que a contribuição seria calculada sobre a totalidade das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços.

Posteriormente, a Lei n. 9.528, de 10-12-1997, modificou a redação do artigo sob comento, incluindo em seu espectro as gorjetas, os ganhos habituais com matizes de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer potencial, nos termos de lei ou contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Como se vê, havia um claro descompasso entre a legislação e o Figurino Constitucional, o que rendeu ensanchas a uma solução às avessas, na dimensão em que ao revés de a Lei subsumir-se à Constituição, deu-se exatamente o contrário, pois o Congresso Nacional alterou o art. 195, I, da *Lex Legum*, fazendo-o por meio da Emenda n. 20, de 15-12-1998, cujo texto constitucionalizou a legislação. *Oh my God!*, diriam os ingleses.

De conseguinte, a questionada Emenda assim dispôs:

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

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

~~I - dos empregadores, incidente sobre a Folha de Salários, o faturamento e o lucro;~~

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).

Após o advento da Emenda n. 20/1998, sobreveio a edição da Lei n. 9.876, de 26-11-1999, que basicamente reafirmou o alcance e a abrangência da legislação pretérita, consagrando, assim, a latitude da expressão folha de salário e o respectivo campo de incidência das contribuições de seguridade.

Obviamente, o apontado desconcerto normativo ensejou uma série de questionamentos por parte de contribuintes inconformados com a majoração da exigibilidade da contribuição de seguridade social, os quais bateram às portas do Judiciário insurgindo-se contra a inclusão de outros valores que não salários na base de cálculo do referido gravame.

O problema tematizado poderia comportar um viés dicotômico, vale dizer, estaria em harmonia com a Carta da República mesmo antes da Emenda n. 20/1998? E ao depois?

Ao consoar do Supremo Tribunal Federal, a matéria mereceu repercussão geral, já sinalizada pelo reconhecimento da constitucionalidade da abrangência da base de cálculo, conforme a descrição normativa imersa na legislação, mesmo antes da Emenda n. 20/1998, conforme pronunciamento do Ministro Marco Aurélio de Melo exarado no RE abaixo descrito.

Destarte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) fixou tese de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 565160 no sentido de que:

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998.

A propósito, vejamos a Ementa constante do site da Suprema Corte, *in verbis*:

RE 565160 RG / SC - SANTA CATARINA REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 10/11/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno - meio eletrônico. Publicação. DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008. EMENT VOL-02305-14 PP-02915. Parte(s). PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. RECDO.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS. ADV.(A/S): TAMARA RAMOS BORNHAUSEN E OUTRO(A/S). RECTE.(S): EMPRESA NOSSA SENHORA DA GLÓRIA LTDA.

Ementa

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL - REMUNERAÇÃO - PARCELAS DIVERSAS - SINTONIA COM O DISPOSTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DEFINIÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA. Surge com envergadura maior questionamento sobre o alcance da expressão “Folha de Salários” versada no artigo 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração.

Decisão

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ministro MARCO AURÉLIO Relator

Tema

20 - Alcance da expressão “Folha de Salários”, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações.

Em face do *decisum* pretoriano, merece lembrada a lição de **Herbert Hart**, segundo a qual “O direito ou a Constituição é o que os tribunais dizem que é” (1986, p. 155). Por conseguinte, ainda que questionável ou equivocada a decisão ante a visão doutrinal com fulcro nos postulados da Ciência do Direito,

cumpra admitir que essa é a manifestação do direito oficial e, por isso, produz os efeitos jurídicos que lhes são iminentes.

Ao propósito, **Zélia Luiza Pierdoná** considera inócua qualquer argumentação no sentido de opor-se ao texto legal e, sobretudo, à orientação pretoriana (2003, p.71 e ss).

Inobstante isso, o presente Estudo pugna pela interpretação restritiva na locução *sub examine*, conforme será demonstrado nos tópicos subsequentes.

2. Aspecto terminológico e linguagem do Direito ante o conceito de *Folha de Salários* imerso na legislação e nos tribunais

O presente tópico preordena-se a aquilatar a dimensão da linguagem normativa e contrastá-la com o direito positivado, bem assim com a postulada cristalizada no Supremo Tribunal Federal.

Desse modo, em caráter preliminar é de mister sublinhar que a comunicação interpessoal exprime um requisito fundamental e inexorável para viabilizar a vida social, seja por meio da linguagem escrita, falada ou por sinais e gestual.

Se assim o é sob o ponto de vista genérico, tanto no âmbito formal, quanto no informal, com mais razão haverá de sê-lo no universo do Direito onde a linguagem reveste matizes de extrema relevância, merecendo, pois, gradações de acurada exatidão, na trilha, aliás, da lição inolvidável de **Norberto Bobbio** que, ao versar o assunto, assim atremou:

O rigoroso cuidado na terminologia não é uma exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para se construir qualquer ciência. (1950, p. 200-236).

Assentada a premissa concernente à precisão terminológica, importa reconhecer que o significado das palavras no Direito representa antessuposto impostergável para a sua construção e compreensão.

Nesse sentido, a referida correção na terminologia deve compreender o aspecto semântico, o sintático e o pragmático, consoante prelecionado por **Paulo de Barros Carvalho** com a mestria de sempre (2017, p. 117-120). O primeiro diz respeito ao significado das palavras, já o segundo se entende com a relação entre os termos da oração, enquanto o terceiro faz referência ao sentido como os utentes empregam a linguagem.

Destarte, a palavra *propriedade*, por exemplo, significa o direito de usar, gozar e dispor, conforme o seu conteúdo original no Direito Romano que viajou no tempo e contabiliza mais de dois mil anos de história.

Outrossim, o elemento sintático corresponde à relação entre os termos na linguagem jurídica, a teor daqueles contidos numa norma jurídica, donde, conforme a soma e a combinação de termos haverá uma determinada significação.

À derradeira, temos o pragmático, que é o sentido pelo qual a linguagem é utilizada no Direito, independentemente de sua correção ou não, caso da palavra obrigação que frequentes vezes é mencionada com a acepção de dever, quando, em veras, o seu significado em Direito é outro, pois exprime uma relação de direito entre dois sujeitos com referência a um objeto, na qual o dever é um de seus componentes.

Por óbvio, ressalta à evidência que o elemento semântico desfruta de inegável primazia, pois informa e preside o sintático e se sobrepõe ao pragmático. Não é sem razão que o significado imerso na semântica representa a quintessência das palavras que compõem o Direito, donde sua relevância ganha dimensão cabedal no mundo do Direito.

A propósito, merece lembrada a lição memorável impressa em Decisão do Pretório Excelso, da lavra do então Ministro **Luiz Gallotti**, assim averbada:

[...] se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra e venda, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na

Constituição (Recurso Extraordinário n. 71758, de 14-6-1972 – RTJ 66/165).

Deveras, força é reconhecer que norma alguma, geral e abstrata ou concreta e individual, de qualquer patamar que o seja, encontra-se diante de uma fronteira intransponível que é um núcleo consubstanciado no âmago do significado das palavras no cenário jurídico.

Por considerar que a expressão *in casu* encontra-se constitucionalizada é oportuno lembrar o magistério de **Thomás Cooley**, para quem, em nome da segurança jurídica, as palavras estampadas na Constituição devem ser compreendidas em sua acepção comum. Registremo-lo, pois:

A Constituição obtém sua autoridade do povo e não da convenção, e não deve supor que veja nas suas palavras uma significação obscura ou oculta, mas que ratificou o instrumento de persuasão de que as palavras empregadas se usaram no sentido da clara inteligência comum. (COOLEY, 1909, p. 409).

Assim, por todas as veras, a locução *Folha de Salários* haverá de ser sopesada em consonância com o seu sentido nuclear harmonizado com seu significado natural e comum, qual seja, como *Folha de Salários*, donde, haverá de compreender tão somente salários e não outros elementos.

Outrossim, cumpre obtemperar que, embora o Direito tenha o condão de criar suas próprias realidades e gerar ficções, ainda assim jazem elas balizadas pelo limite retrocitado, sob pena de burla à própria segurança jurídica e consequencial invalidez da norma jurídica acoimada com a apontada vicissitude.

Deveras, há conceitos dotados de uma universalidade inalienável, dentre os quais a denominada *Folha de Salários* e o próprio salário. São os conceitos apriorísticos segundo as lições de **Juan Manuel Teran** (1971, p. 84-86).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Ao abordar o tema, o eminente Professor de Filosofia da Universidade do México apresenta um exemplo expressivo no qual a pessoa de direito é um conceito apriorístico que não pode ser alterado por nenhum sistema jurídico positivo, nem por conceitos posteriores.

Atentemos para as palavras do renomado Professor:

En conclusión, las nociones a posteriori dependen de esa variabilidad. Las nociones a priori son independientes de esa variabilidad, permanecen independientes de las alteraciones de la experiencia. Pro ejemplo, la noción genérica de persona em derecho, como sujeto de imputación, no se alterará porque varíen los sistema jurídico-positivos: seguirá valendo: pero frente de los conceptos a posteriori. Por to tanto, es a priori lo que tiene validez antes de la experiencia, pero no antes em el tempo, sino com independência, sin sujeción a essas condiciones concretas de la experiencia. Estas anotaciones son de carácter lógico general y no estrictamente de carácter lógico-jurídico; pero valén aqui, como valen em general para toda consideración teórica de carácter filosófico. (TERAN, 1971, p. 86).

Ante os escólios trazidos à colação a breve trecho, força é dessumir que os conceitos lógico jurídicos hospedam uma unidade monádica imutável, caso, aliás, da locução *Folha de Salários*, ora examinada.

Com efeito, em obséquio às premissas ora suscitadas, é lídimo dizer que a expressão *sub examen* significa o documento que registra o salário, o qual, a seu turno, é a remuneração pela prestação de serviços em decorrência de contrato de trabalho no setor privado ou pela investidura em cargo ou função pública no caso de servidor público.

O vocábulo salário, por sua vez, conforme explicitado acima, hospeda um conteúdo universal insusceptível de qualquer transfiguração. Nesse sentido, façamos uma incursão no cenário comparado, a exemplo do Direito francês, consoante o abalizado magistério de **Capitant**, para quem

Salaire est a remunération payée em general en argent, exceptionnellement en nature, à personne qui fait un travail au profit d'une autre personne, en vertu d'un contrat de travail (1936, p. 440).

Não é diferente em sua origem romana, em que o *salarium* representava o soldo pago aos soldados e, ao depois, ganhou a acepção genérica de ordenado, conforme consta do *Dicionário de Latim-Português* da Porto Editora (2001, p. 597).

No mesmo compasso é o seu significado em inglês, em que *salary* exprime a remuneração periódica paga pelo empregador ao empregado pelos serviços a ele prestados, conforme consta do *Law Dictionary* de Maria Chaves de Mello (2013, p. 512).

No idioma italiano, a palavra salário segue a mesma trilha dos demais, pois o termo corresponde ao *lavoro remunerato* como contrapartida de um contrato de trabalho, conforme anotado no *Dizionario Completo Italiano – Portoghese* de **Vincenzo Spinelli** e **Mario Casasanta** (1990, p. 888).

Entre nós, obviamente, não poderia ser diferente, a teor da lição do consagrado **De Plácido e Silva**, que define o salário como a remuneração devida pelo empregador ao empregado em razão de um contrato de trabalho, seja braçal ou intelectual (2010, p. 1238).

Igual sorte ocorre no idioma espanhol, em que o “*salário es la remuneración por el contrato de trabajo*” ou em alemão que o salário é assim definido: “*Gehalt ist die Vergütung für den Arbeitsvertrag*” e assim avante.

Ante o exposto, força é depreender que existe um flagrante descompasso entre os comentários trazidos à sirga e a legislação, bem assim em relação ao Texto instituído pela Emenda n. 20/1998, senão também com o *decisum* do Pretório Excelso, o que será desdobrado no item subsecutivo tendente a abordar a essência temática em estreita síntese.

3. Posição propugnada neste Estudo

Como visto, mesmo à míngua de respaldo constitucional, a Lei n. 8.212, de 24-7 -91, bem como a Lei n. 9.528, de 10-12-97, já incluíam na *Folha de Salários* outras remunerações afora o salário *stricto sensu*.

Empós a Emenda n. 20/1998 que ampliou o sentido de *Folha de Salários*, sobreveio a Lei n. 9.876, de 26-11-99, a qual recepcionou o texto de antanho e alargou ainda mais o âmbito conceptual de *Folha de Salários*.

Assim, atualmente a aludida extensão do significado da *Folha de Salários* encontra-se positivada no plano constitucional por meio do texto da Emenda n. 20/1998, inscrito no art. 195, inciso I, letra a, da Constituição, ao passo que no patamar legal a legislação de regência não só reproduziu a regra da Lei Magna, como também a expandiu.

Primeiramente, insta notar que a redação contida no art. 195, I, letra a, alude à *Folha de Salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que prestar serviço ao empregador, mesmo sem vínculo empregatício.

Logo, o ponto de partida para o deslinde da *vexata quaestio* consiste em reconhecer que os demais rendimentos integram a *Folha de Salários*, o que se afigura óbvio, pois não haveria outra fórmula para efetivar o respectivo pagamento.

Sendo assim, o Texto Superno qualificou como folha de salário o que não é folha de salário, incorrendo, portanto, numa vedação prefalada e exemplarmente suscitada pelo Ministro **Luiz Galotti**, segundo a qual não pode o legislador chamar de renda o que não é renda, ou chamar de importação o que não é importação, donde, pela mesma craveira, seria defeso chamar de folha de salário o que não é folha de salário.

Por conseguinte, se nem mesmo a Emenda poderia transcender os limites dos conceitos lógicos jurídicos, *a fortiori*, o legislador jamais poderia fazê-lo, que dirá ultrapassando o

próprio balizamento da matriz constitucional, uma vez que a legislação gizou um epíteto sobremodo largo e extenso, o qual se ressentia de fulcro constitucional.

Como corolário das reflexões e considerações expostas, torna-se de mister depreender que o conceito de *Folha de Salários* guarda uma substância nuclear absolutamente imodificável, quer pela norma geral e abstrata, quer pela norma concreta individual, razão por que a modificação e a ampliação legislativa e judicial não se escoimam de graves vicissitudes que comprometem a sua validade ao lume de postulados da Teoria Geral do Direito.

3.1 Possibilidade de criação de contribuição residual de seguridade social.

O sistema constitucional tributário no Direito brasileiro antolha-se exaustivo, pronto e acabado, donde, afóra a previsão insculpida no Texto Excelso, nenhum tributo novo pode ser criado.

O asserto decorre de uma visão contextual da Carta da República, a qual prevê a possibilidade de instituição de novos impostos ou novas contribuições de seguridade tão somente por meio da competência residual contida no art. 154, inciso I, combinado com o art. 195, § 4º, fazendo-o por meio de Lei Complementar.

A bem ver, não teria sentido a existência da aludida competência se fosse dado ao Congresso Nacional conceber novos gravames pela via da Emenda à Constituição.

Logo, ao revés de alargar o conceito de *Folha de Salários*, a exemplo do caso vertente, poderia a União Federal criar uma nova contribuição residual gravando outros rendimentos do trabalho e todo o epíteto contido na legislação específica.

Verdade seja, a imaginada contribuição residual de seguridade estaria a salvo da condição prevista no art. 154, I,

da Constituição, porquanto não seria cumulativo e não teria a base de cálculo dos tributos já contemplados no *Códex Supremo*.

Nem se diga que a excogitada contribuição teria a mesma base de cálculo, máxime porque ela não recairia sobre a *Folha de Salários* que, em verdade, não compreende os demais rendimentos estranhos ao conceito de salário.

4. Conclusões

4.1 Assim como a Lei ou o Juiz não podem chamar de importação o que não é importação, nem qualificar como renda o que não é renda, senão também dizer que não é crime o que é crime, é defeso qualificar como salário o que não é salário, a exemplo da indevida amplitude conceptual de folha de salário.

4.2 A União criou uma nova contribuição de seguridade social incidente sobre outras remunerações, embora cobrada sobre a *Folha de Salários*.

4.3 Seria possível a instituição de uma contribuição sobre outras remunerações com supedâneo na competência residual insculpida no art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

Referências

BOBBIO, Norberto. *Teoria della Scienza Giuridica*, Torino: G. Giappichelli, 1950.

BRASIL. *Constituição* (1988). *Diário Oficial da União*, Assembleia Nacional Constituinte, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccvil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 28 ago. 2017.

BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 71.758*, de 14-6-72. Relator Luiz Gallotti. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/RE240785.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2017.

DICIONÁRIO Latim-Português, 2. ed, Cidade do Porto, Portugal, 2001.

CAPITANT, Henri. *Vocabulaire Juridique*, Paris: Les Presses Universitaires de France, 1936.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHAVES DE MELLO, Maria. *Law Dictionary*, 10. ed. São Paulo: Gen/Método, 2012.

COOLEY, Thomás. *Princípios gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América do Norte*. Versão de Alcides Cruz. Porto Alegre: Carlos Echenique – Livraria Universal, 1909.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Atualizado por Nagib Slaib Filho e Gláucia Carvalho. 28. ed., São Paulo: Gen/Forense, 2010.

HART, Herbert L.A. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkinan, 1986.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: LTR, 2003.

SPINELLI Vincenzo e CASASANTA Mario. *Dizionario Completo Italiano-Portoghese*, v. II. Milão: Editor Ulrico Hoepli, 1990.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del Derecho*. 5. ed. D.F. México: Editoria Porrúa, 1971