



Solução de Consulta nº 188 - Cosit

Data 27 de junho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

O aviso prévio indenizado (não trabalhado) integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 15, DE 11 OUTUBRO DE 2013.

IMPORTÂNCIA PAGA PELO EMPREGADOR NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, a importância paga pelo empregador nos 15 dias que antecedem o auxílio doença.

SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 126, DE 28 DE MAIO DE 2014.

SALÁRIO-MATERNIDADE. FÉRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

O salário-maternidade e as férias acrescidas do terço constitucional integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

O auxílio-educação, desde que se adapte às rubricas de que tratam as alíneas “i”, “t” e “u” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária; do contrário, integrará a base de cálculo e, conseqüentemente, haverá a incidência da contribuição previdenciária.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 195, inciso I, alínea “a”; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, inciso I, e § 2º, e art. 28, inciso I e § 9º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO.

A empresa que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e que for passível de restituição, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, a ser informada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) na competência de sua efetivação, nos termos dos arts. 56 a 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, arts. 56 a 59.

Relatório

1. O interessado, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, por força do disposto em seu art. 34), acerca da incidência da contribuição previdenciária de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobre a remuneração paga a título de salário maternidade, férias, terço constitucional de férias, auxílio-doença, aviso prévio indenizado e auxílio-educação.
2. Diz que, “para definir a incidência ou não de contribuição previdenciária sobre determinada quantia paga pelo empregador ao empregado, deve-se em um primeiro momento constatar a natureza da verba”, se remuneratória ou indenizatória, e que, no seu entender, de acordo com a Lei nº 8.212, de 1991, remuneração é “a contraprestação paga ao trabalhador em razão dos serviços prestados” e “indenização, seriam aqueles valores pagos a título de reparação ou compensação”.
3. Relata que, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), é pacífico o entendimento de que “existem verbas pagas pelo empregador que não podem ser enquadradas no conceito de remuneração” por estarem enquadradas no conceito de indenização. Por conseguinte, se encontram “fora do campo de incidência” da contribuição previdenciária ora em apreço.
 - 3.1. Para reforçar esse entendimento, transcreve os acórdãos do STJ proferidos no Recurso Especial nº 1322945/DF, julgado em 27.02.2013, em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1283418/PB, julgado em 12.03.2013, em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 88704/BA, julgado em 19.04.2012, em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 231361/CE, julgado em 11.12.2012, no Recurso Especial nº 1220119/RS, julgado em 22.11.2011, e em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 182495/RJ, julgado em 26.02.2013, que se referem, respectivamente, à não incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração devida à título de “salário maternidade e férias usufruídas”, “terço constitucional de férias”, “auxílio-doença, nos primeiros 15 dias”, “aviso prévio indenizado” e “auxílio-educação”.
4. Antes de apresentar seu questionamento, conclui que:

a) *As verbas recebidas em virtude de salário-maternidade possuem natureza indenizatória, não caracterizando renda, razão pela qual sobre ela não incide a contribuição previdenciária;*

b) *Quando o trabalhador usufruir das férias, não haverá efetiva prestação do serviço, fazendo jus a pagamento de verba indenizatória, sobre o qual não incidirá a contribuição previdenciária;*

c) *Não incide contribuição previdenciária sobre o abono constitucional de terço de férias, porquanto tais valores não se incorporam aos proventos de aposentadoria diante de sua natureza indenizatória;*

d) *Somente as parcelas incorporáveis ao salário do empregado sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Os valores percebidos pelo empregado nos primeiros 15 dias de afastamento do trabalho por motivo de doença não possuem natureza salarial, uma vez que não há contraprestação ao trabalho realizado e possui efeitos transitórios, não devendo sobre ele incidir a contribuição previdenciária;*

e) *No caso de cumprimento de aviso prévio indenizado, por não se destinar a retribuir o trabalho, sendo verba de cunho indenizatório, não está sujeita a incidência da contribuição;*

f) *Quanto ao auxílio educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado.*

4.1. Isso posto, apresenta seu questionamento, nos exatos termos abaixo (negrito do original):

*Desse modo, vem **requerer o consulente que se manifeste esta Superintendência Regional sobre a interpretação do disposto na Lei n.º 8.212/91, artigo 22, inciso I para fins de não incidência de contribuição previdenciária em face das verbas pagas a título de salário maternidade, férias usufruídas, terço constitucional de férias, auxílio doença, aviso prévio indenizado e auxílio educação, bem como sobre a possibilidade de compensação destes com qualquer outro tributo arrecadado e administrado pela Secretaria da Receita Federal, ainda que o destino das arrecadações seja outro, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 10.637/2002.***

Fundamentos

5. Cabe registrar que é antiga a discussão judicial sobre a incidência da contribuição previdenciária em relação aos valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, auxílio-doença pago nos primeiros quinze dias de afastamento do segurado empregado e salário-maternidade. Entretanto, nas matérias objeto desta consulta, em que pesem as recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça, não há, ainda, manifestação, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho 2002, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, a par disso, há discussões pendentes de solução definitiva no Supremo Tribunal Federal (STF).

5.1. Desta sorte, a resposta ao consulente será pautada no posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com fundamento na legislação em vigor.

6. Veja-se que a incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela recebida a título de aviso prévio indenizado, já foi objeto de manifestação por parte desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 15, de 11 de outubro de 2013 (disponível no endereço eletrônico indicado ao final deste parágrafo), cujo entendimento será reproduzido nos itens 7 a 11, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, constituindo-se a solução desta parte como matéria vinculada à referida Solução de Consulta Cosit.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2013/SCCosit152013.pdf>

7. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), em seu art. 195, prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre uma base econômica bastante ampla, uma vez que incidente sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. Eis o dispositivo constitucional:

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:

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;

(...).

8. Com fundamento na Carta Magna, os incisos I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabeleceram as bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado e do segurado empregado:

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.

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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;

(...)

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

(...)

9. Dadas as diferentes denominações das verbas que compõem os rendimentos dos segurados, o legislador optou em enumerar no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, as parcelas da remuneração que não integram o salário-de-contribuição e sobre as quais a contribuição previdenciária não incide. Nessa lista, não consta o aviso prévio não trabalhado (indenizado).

10. Ressalte-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tendo em conta a abrangência da base de cálculo das contribuições, reputa como taxativa a enumeração das parcelas não integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição, contida no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

11. Nessa linha, convém lembrar que o § 1º do art. 487 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) estabelece que o pagamento da parcela a título de aviso prévio não trabalhado se dá para o cumprimento do contrato de emprego e se refere a período de vigência do contrato. De acordo com o regramento trabalhista, o período do aviso prévio é contado como tempo de serviço. Transcreve-se a redação do art. 487, § 1º, da CLT:

Art. 487 - Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato deverá avisar a outra da sua resolução com a antecedência mínima de:

(...).

§ 1º - A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço.

(...).

11.1. Ademais, como dito anteriormente, essa verba não está enumerada no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, logo, integra o salário de contribuição dos segurados empregado para fins de cálculo da contribuição previdenciária e dos demais valores devidos à Previdência Social. Nesse passo, o valor recebido a título de aviso prévio não trabalhado (indenizado) integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária.

12. Veja-se que a incidência da contribuição previdenciária sobre a importância paga pela empresa nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença, já foi objeto de manifestação por parte desta Cosit, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 126, de 28 de

maio de 2014 (disponível no endereço eletrônico indicado ao final deste parágrafo), cujo entendimento será reproduzido no item 13, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, constituindo-se a solução desta parte como matéria vinculada à referida Solução de Consulta Cosit.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.htm>

13. A real natureza da verba em questão pode ser extraída do próprio § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, abaixo transcrito, que consigna, expressamente, que a empresa pagará ao empregado o seu salário integral, que é obrigação derivada do contrato de trabalho. Esse salário não se confunde com eventual reparação civil de perdas e danos, inclusive dano moral, pelo qual a empresa possa ser responsabilizada, esta sim de natureza indenizatória.

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

(...)

§ 3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

(...)

(Destacou-se.)

13.1. Dessa forma, há a incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga pela empresa no 15 dias que antecedem o auxílio-doença.

14. Com base nesse entendimento, passa-se a analisar as demais rubricas questionadas pelo interessado.

15. No que tange ao salário-maternidade, importa observar que o § 2º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe, expressamente, que esse benefício previdenciário é salário de contribuição. Esse dispositivo foi regulamentado pelo § 2º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (que aprova o Regulamento da Previdência Social). Ademais, essa rubrica não consta da lista do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, por ressalva expressa da alínea “a”. Abaixo, os §§ 2º e 9º, alínea “a”, ora referidos (destacou-se):

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

(...)

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

(...)

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

15.1. Portanto, o salário-maternidade integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

16. Com relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a verba recebida a título de férias acrescida do terço constitucional, cabe recordar que o inciso XVII do art. 7º da CF/1988 diz que o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal, é direito dos trabalhadores urbanos ou rurais. Logo, nesta consulta, o vocábulo “férias usufruídas” pressupõe o recebimento de remuneração já acrescida do terço constitucional.

17. Veja-se que a tributação das férias e do seu adicional constitucional vem expressamente prevista no art. 214, §§ 4º e 14, do Decreto nº 3.048, de 1999. Abaixo os dispositivos ora citados (destacou-se):

Decreto nº 3.048, de 1999

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

(...)

*§ 4º A remuneração **adicional de férias** de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal **integra** o salário-de-contribuição.*

(...)

*§ 14. A **incidência da contribuição sobre a remuneração das férias** ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista.*

18. Ademais, a alínea “d” e item 6 da alínea “e” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõem que somente as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e seu respectivo adicional constitucional, e as parcelas recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT são parcelas que **não** integram o salário de contribuição para os fins de incidência da contribuição previdenciária. Nesse parágrafo não há referência sobre as férias usufruídas acrescidas do seu terço constitucional.

18.1. Dessarte, tem-se que o valor pago pelo empregador a título de férias acrescidas do terço constitucional, possui natureza salarial e integra o salário de contribuição do segurado empregado. Logo, sobre essa rubrica incide a contribuição previdenciária de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

19. Veja-se que o interessado não esclarece a que título é recebida a importância por ele denominada de “auxílio educação”. Note-se, todavia, que as alíneas “i”, “t” e “u” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, trazem rubricas específicas sobre as quais não incide a contribuição previdenciária ora em apreço. Caso o “auxílio educação”, que o interessado não quer ver tributado se adapte às rubricas abaixo transcritas, certamente não haverá incidência da contribuição previdenciária. Entretanto, se isso não ocorrer, o “auxílio educação” deverá integrar a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária em questão:

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

(...)

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

(...)

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

(...)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

(...)

20. Em suma, o salário-maternidade, as férias acrescidas do terço constitucional, a importância paga pelo empregador nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença e o aviso prévio não trabalhado (indenizado) integram a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. O auxílio-educação, **desde que** se adapte às rubricas de que tratam as alíneas “i”, “t” e “u” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária; do contrário, integrará a base de cálculo e, conseqüentemente, haverá a incidência da contribuição previdenciária.

21. Em relação à “possibilidade de compensação destes com qualquer outro tributo arrecadado e administrado” pela RFB, infere-se que o interessado busca orientação acerca da compensação da contribuição previdenciária prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incidente sobre as rubricas antes referidas (cuja incidência reputa como indevida), com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

21.1. Dessarte, chama-se a atenção para o art. 89 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que manda observar os “termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” (RFB), como se vê abaixo:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

21.2. Os “termos e condições” para que se realize a citada restituição ou compensação estão consignados nos arts. 56 a 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012. Em suma, o sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias, no caso em tela, que seja passível de restituição, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, a ser informada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) na competência de sua efetivação.

Conclusão

22. Diante do acima exposto, responde-se ao interessado que:

a) o aviso prévio indenizado (não trabalhado), o salário-maternidade, as férias acrescidas do terço constitucional e a importância paga pelo empregador nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias;

b) o auxílio-educação, desde que se adapte às rubricas de que tratam as alíneas “i”, “t” e “u” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária; do contrário, integrará a base de cálculo e, conseqüentemente, haverá a incidência da contribuição previdenciária.

c) a empresa que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e que for passível de restituição, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, a ser informada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) na competência de sua efetivação, nos termos dos arts. 56 a 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

À consideração do revisor.

[Assinado digitalmente.]

CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[Assinado digitalmente.]

MARCOS VINÍCIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

[Assinado digitalmente.]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[Assinado digitalmente.]

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

[Assinado digitalmente.]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit