



Solução de Consulta nº 126 - Cosit

Data 28 de maio de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. BASE DE CÁLCULO.

Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários: o aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro salário correspondente); a importância paga pelo empregador nos 15 dias que antecedem o auxílio-doença; o prêmio pago em razão de assiduidade.

Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários: as férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT; o abono pecuniário de férias na forma do art. 143 da CLT (inclusive o adicional constitucional correspondente); o auxílio-doença pago pelo INSS; a complementação do auxílio-doença paga pela empresa, desde que esse direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1998, arts. 7º, 195 e 201; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28; Lei nº 8.213, arts. 29 e 60; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 137, 143 e 457; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214; Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2013.

Relatório

1. A pessoa jurídica acima qualificada, por meio de seu procurador legal, afirma que vem, com base na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).
2. Inicia sua consulta afirmando que o seu questionamento se circunscreve ao tratamento que deve ser dispensado às verbas indenizatórias pagas ao empregado, uma vez que entende que qualquer verba que não se adeque ao conceito de salário de contribuição não pode sofrer tributação e que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é apenas exemplificativo (fl. 2).
3. No item I de sua consulta, dispõe sobre as “CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INSS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO” (fls. 4 a 11).
4. Nesse ponto, expõe que as contribuições previdenciárias de cada segurado filiado ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) variam de 8% (oito por cento) a 11% (onze por cento), de acordo com o salário de contribuição determinado pela Previdência Social.
5. Ressalta que o referido tributo incide, a exemplo do IR, apenas sobre as verbas remuneratórias, não devendo incidir, portanto, sobre as parcelas pagas ao empregado a título de indenização.
6. Acrescenta que, nos termos do art. 22, I, e art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, a base de incidência da Contribuição Social é o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma.
7. Afirma que a consulta apresentada é totalmente plausível, eis que o Fisco entende que apenas estariam excluídas da incidência das contribuições previdenciárias as verbas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.
8. Entende que é importante estabelecer que o referido dispositivo legal não é exaustivo e sim exemplificativo. Assim, qualquer verba que não se adequar ao conceito de salário de contribuição não pode ser tributada, independentemente de previsão na norma.

9. E, como se não bastasse pertencer a um rol exemplificativo, tem-se que a norma excludente deve ser interpretada em face da competência Constitucional, não podendo portanto instituir ou exigir tributos não previstos em lei.

10. Acrescenta que, corroborando com a tese de não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de cunho indenizatório, tem-se jurisprudência nacional.

11. Ainda a esse respeito, salienta que especial atenção deve ser dada à Medida Provisória n.º 556, de 2011, que assegura aos servidores públicos a não incidência de contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público nas verbas enumeradas em seu art. 4.º.

12. Expõe também que a referida norma destinada a regular o Plano de Seguridade Social do servidor público, ao afastar a incidência da contribuição social do servidor público ativo, dos três poderes, sobre tais rubricas de natureza puramente indenizatórias, positivou e reconheceu a posição sobre o tema que vinha se pacificando no âmbito do STJ e STF e acabou por alcançar os empregados e trabalhadores do setor privado, uma vez que para ambos, servidores públicos e privados, a natureza dessas rubricas é não salarial.

13. Tendo como certo que também para os trabalhadores do setor privado as rubricas dispostas no artigo 4.º, § 1.º, da Lei n.º 10.887, de 2004, não sofrem incidência da contribuição destinada à Seguridade Social, requer o reconhecimento dessa sua tese.

14. Salienta, também, que a Receita Federal, por meio da IN RFB n.º 971, de 2009, em seu art. 58 e parágrafos, incisos e alíneas, bem como a Lei n.º 8.212, de 1991, em seu art. 28 e parágrafos, esclarecem de forma clara como tratar a situação referente à não incidência da Contribuição destinada a Seguridade Social – INSS, motivo que o faz desde já, igualmente, requer-se o seu reconhecimento.

15. No item II de sua consulta, dispõe sobre a “NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (INSS) INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO SOBRE AS VERBAS INDENIZATÓRIAS PAGAS AO EMPREGADO” (fls. 11 a 12).

16. Afirma que o primeiro pressuposto a ser levado em conta ao se tratar de não incidência dos tributos, ora mencionados, em determinadas verbas pagas ao empregado, é o de

que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não é exaustivo e sim exemplificativo, já que qualquer verba que não se adequar ao conceito de salário de contribuição não pode ser tributada, independentemente de previsão na norma; acrescenta que é nesse sentido a jurisprudência e a própria IN RFB nº 971, de 2009, art. 58 e a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28.

17. No item III de sua consulta, dispõe sobre as “VERBAS SOB AS QUAIS ENTENDE A CONSULENTE NÃO HAVER A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (INSS), INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO E SOBRE AS VERBAS INDENIZATÓRIAS PAGAS AO EMPREGADO E QUE NÃO SÃO OBJETO DESTA CONSULTA” (fls. 12 a 22).

18. No subitem V.1, trata das “FÉRIAS INDENIZADAS NA VIGÊNCIA DO CONTRATO DE TRABALHO – FÉRIAS INDENIZADAS (integrais ou proporcionais) PAGAS EM RESCISÃO, INCLUSIVE SOBRE 1/12 AVOS” (fls. 12 a 13).

19. Expõe que as férias indenizadas na vigência do contrato de trabalho que são pagas em dobro pelo não gozo, bem como as indenizadas, seja de forma integral ou proporcional pagas em rescisão contratual, possuem natureza indenizatória, pois visam indenizar o empregado pelas férias a que teria direito, não sofrem incidência do IR, FGTS e das Contribuições Sociais devidas ao INSS, conforme muito bem estabelece a IN RFB nº 971, de 2009, em seu art. 58, IV, combinado com art. 28, § 9º, “d”, da Lei nº 8.212, de 1991, assim como a jurisprudência.

20. No subitem V.2, trata do “ABONO PECUNIÁRIO E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS” (fl. 13 a 16).

21. Traz o conceito de que o abono pecuniário de férias, com previsão no artigo 143 da CLT, é a conversão em dinheiro, de um terço dos dias de férias a que o empregado tem direito.

22. Defende que sua natureza indenizatória decorre do fato da conversão de um direito em pecúnia, direito esse não gozado pelo trabalhador, substituindo seu período de descanso garantido constitucionalmente para empregar suas forças na atividade laboral, caracterizando-se, assim, como dano reparável e reparado pelo abono, ou seja, não se

caracteriza como aumento patrimonial, mas como indenização pelo dano sofrido, como já pacificado pela jurisprudência.

23. Afirma que a própria CLT dispõe sob a natureza indenizatória do referido abono pecuniário; pontua que o empregado será indenizado pelos dias de férias aos quais teria direito que, no entanto, serão trabalhados; registra que a referida parcela, justamente por se tratar de uma indenização, não deve sofrer a incidência tributária.

24. Alega que a IN RFB nº 971, de 2009, e a Lei nº 8.212, de 1991, esclarecem de forma clara como tratar da situação referente ao abono pecuniário de férias. Registra que a própria Receita Federal, por meio da IN RFB nº 936, de 2009, art. 1º, adotou a regra de não exigir o Imposto de Renda – IR sobre tal verba. Complementa que o STJ já sumulou o tema – Súmula 125 e 386.

25. Infere que a necessidade do serviço é elemento intrínseco ao abono pecuniário, tanto que se trata como fato presumido. Contudo, mesmo que seja por opção do trabalhador a venda de parte de suas férias, o desconto de imposto sobre o abono pecuniário é indevido, pois, sua opção não retira a natureza indenizatória. Registra que o terço constitucional não difere do tratamento dado ao abono pecuniário, pois que representa forma de conversão parcial das férias em pecúnia, subsumindo-se, portanto, ao teor da Súmula nº 125/STJ.

26. Conclui, portanto, que não é passível de incidência de Imposto de Renda quando há indenização pelo não gozo de parte de suas férias – abono pecuniário. Afirma existir jurisprudência nacional no mesmo sentido.

27. Defende que, da mesma forma do Imposto de Renda, não há que se falar na incidência da contribuição – INSS e Fundo de Garantia sob tempo de Serviço – FGTS sobre o abono pecuniário de férias tendo em vista que tais exações incidem somente sobre as verbas remuneratórias pagas ao empregado e não sobre verbas indenizatórias. Afirma que é nesse sentido a jurisprudência nacional.

28. Continuando, alega que, da mesma forma que não incide o encargo previdenciário sobre as férias indenizadas com o respectivo acréscimo de um terço constitucional pago na rescisão do contrato de trabalho, também não haverá incidência previdenciária sob o adicional de um terço pago juntamente com o abono pecuniário de férias.

29. Considera importante salientar que o acessório (adicional de um terço de férias) segue a sorte do principal (abono de férias). Nesses termos, como não há incidência da parcela devida ao INSS sobre o abono pecuniário de férias, igualmente não pode incidir sob o respectivo terço constitucional.

30. Conclui afirmando que o abono pecuniário de férias e o respectivo terço constitucional de férias não sofrem incidência das Contribuições Sociais devidas ao INSS.

31. No subitem V.3, trata do “AVISO PRÉVIO INDENIZADO E 13º SALÁRIO INDENIZADO” (fls. 16 a 18).

32. Neste tópico, inicialmente, expõe o conceito de que o aviso prévio indenizado é uma indenização de 30 dias paga pelo empregador, quando unilateralmente decide demitir o empregado, sem justa causa e sem aviso prévio.

33. Comenta que a referida demissão acarreta ainda a projeção de um doze avos de décimo-terceiro salário indenizado e um doze avos de férias indenizadas, previstos em lei, salvo se convenção coletiva de trabalho assegurar maiores dias; registra que o aviso prévio indenizado, assim como a multa do FGTS, possui natureza indenizatória e, portanto, não sofre a incidência de contribuição previdenciária nem de qualquer outro tributo; informa que a própria RFB, com a edição da IN RFB nº 971, de 2009, já traz posicionamento claro sobre isso; concluindo seu entendimento, defende que não há a incidência sobre o aviso prévio indenizado, bem como sobre o décimo-terceiro salário indenizado.

34. Por último, ainda neste subitem, enfatiza que o próprio Tribunal Superior do Trabalho – TST já pacificou seu entendimento de que não há incidência de qualquer tributo sobre parcela paga ao empregado que tenha cunho indenizatório, dentre as quais se enquadram o aviso prévio indenizado e o décimo-terceiro salário.

35. No subitem V.4, trata do “AUXÍLIO DOENÇA E COMPLEMENTO DE AFASTAMENTO PAGOS PELO EMPREGADOR” (fls. 18 a 19).

36. Afirma que, assim como no caso de pagamento de auxílio acidente pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento, não há que se falar em incidência do imposto de renda, contribuição social e fundo de garantia por tempo de serviço,

dada sua natureza meramente indenizatória, para os valores pagos a título de auxílio doença e complemento de afastamento.

37. Acrescenta que a natureza indenizatória das verbas é clara, uma vez que os valores pagos ao empregado não correspondem ao pagamento pelo serviço prestados, mas uma indenização pela doença, tanto é assim, que a Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 28, § 9º, “n”, contempla a não incidência, bem como a própria RFB acatou e pacificou tal entendimento com a edição da IN RFB nº 971, de 2009, art. 58, XIII, tendo também o STJ pacificado seu entendimento sobre esse tema.

38. No subitem V.5, trata dos “15 PRIMEIROS DIAS AUXÍLIO DOENÇA” (fl. 20).

39. Ressalta que os primeiros dias de auxílio doença pagos pelo empregador ao empregado não sofrem incidência da contribuição previdenciária, pois possuem natureza meramente indenizatória.

40. Expõe que a natureza indenizatória dessa verba é muito clara, uma vez que os valores pagos ao empregado não correspondem ao pagamento pelo serviço prestado, porque não houve prestação de serviço, e sim, uma indenização pela doença, tanto é assim, que a Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 28, § 9º, “a”, contempla a não incidência, bem como a própria RFB acatou e pacificou tal entendimento com a edição IN RFB nº 971, de 2009, art. 58, inciso III, tendo também o STJ pacificado seu entendimento sobre esse tema.

41. No subitem V.6, trata do “PRÊMIO-ASSIDUIDADE” (fls. 21 a 22).

42. Argumenta que ter funcionários nem sempre significa tê-los trabalhando durante todos os momentos do horário laboral; que as ausências dos empregados ao trabalho provocam distorções no horário laboral, gerando faltas ou atrasos; que o absentismo é a principal consequência, o seu oposto é a presença, relacionada com o tempo em que o funcionário está no trabalho.

43. Prossegue afirmando que a motivação para a assiduidade é afetada pelas práticas organizacionais, como por exemplo, recompensas e punições ao absentismo.

44. Ao referenciar a IN RFB nº 971, de 2009, e a Lei nº 8.212, de 1991, afirma que essas normas consolidam a não incidência da referida contribuição sobre tal verba.

45. Conclui o subitem, afirmando que o prêmio-assiduidade corresponde ao direito do empregado de ter determinado número de dias de folga para cada ano de trabalho. A referida folga, se convertida em dinheiro, passa a ter caráter de indenização, uma vez que tem função de indenizar o trabalhador pelo descanso ao qual teria direito. Destaca a existência de jurisprudência nesse sentido.

46. Diante de todo o exposto, a consulente requer seja reconhecida pela RFB a não incidência da contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: “FÉRIAS INDENIZADAS NA VIGÊNCIA DO CONTRATO DE TRABALHO – FÉRIAS INDENIZADAS (integrais ou proporcionais) PAGAS EM RESCISÃO, INCLUSIVE SOBRE 1/12 AVOS, ABONO PECUNIÁRIO E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E 13º SALÁRIO INDENIZADO, 15 PRIMEIROS DIAS AUXÍLIO DOENÇA, AUXÍLIO DOENÇA E COMPLEMENTO DE AFASTAMENTO PAGOS PELO EMPREGADOR e PREMIO ASSIDUIDADE” (fl. 22).

47. É o relatório.

Fundamentos

DA DELIMITAÇÃO DA CONSULTA

48. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

49. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

50. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos

narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da Consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

51. Consta-se, primeiramente, pela natureza das indagações feitas neste processo de consulta, que as dúvidas apresentadas pela consulente se encontram circunscritas às normas do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, fundamentado no art. 195 da Constituição Federal de 1988 e regido pelas Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991. Dessa forma, a análise que será feita nos tópicos seguintes ater-se-á ao RGPS e não à legislação do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, que possui regras específicas consubstanciadas no art. 40 da Constituição Federal e na Lei n.º 9.717, de 1998.

52. Além disso, da leitura da consulta apresentada, observa-se que as dúvidas pairam sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento de seus empregados, especificamente sobre a inclusão, na base de cálculo (salário de contribuição), das seguintes rubricas: (1) férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT; (2) abono pecuniário de férias na forma do art. 143 da CLT; (3) adicional constitucional de férias correspondente ao abono pecuniário de férias; (4) aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro correspondente); (5) auxílio-doença pago pelo INSS; (6) complementação do auxílio-doença pago pela empresa; (7) importância paga pelo empregador nos 15 dias que antecedem o auxílio-doença; e (8) prêmio pago em razão de assiduidade.

53. Feitas essas considerações, passa-se à análise da matéria.

DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

54. A Constituição Federal, no art. 195, I, “a”, dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ao assim dispor:

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;

55. O art. 201, § 11, da Constituição Federal de 1988, introduzido pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, determina que 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”.

56. Por sua vez, o art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, define salário de contribuição, para o segurado empregado, nos seguintes termos:

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; (sublinhou-se)

57. O salário de contribuição, assim apurado, é tomado como base para o cálculo do valor dos benefícios a serem pagos aos segurados e dependentes do Regime Geral de Previdência Social, conforme estabelecido no art. 29 da Lei nº 8.213, de 1991.

58. Por fim, o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, e alterações posteriores, enumera, de forma taxativa, as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, dentre as quais se destacam para fins da presente solução:

Art. 28. Entende-se por 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; (...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

e) as importâncias: (...)

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; (...)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (...)

59. Como se observa do exposto acima, a legislação determina, num primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias, fixando que a base de cálculo será a remuneração total dos segurados empregados e avulsos, a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades e até mesmo por força de contrato, convenção ou acordo coletivo. Somente depois é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Previdência Social.

60. Em outras palavras, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, antes transcrito, deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não integre o salário de contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão legal.

DA VINCULAÇÃO DA RFB ÀS DECISÕES JUDICIAIS NO ÂMBITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS E E RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS COM REPERCUSSÃO GERAL

61. Neste ponto, cabe registrar que a RFB deve submeter-se ao entendimento consignado pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito dos recursos especiais repetitivos, ou pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito dos recursos extraordinário com repercussão geral,

após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014:

Lei nº 10.522, de 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) (...)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) (...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (...)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de

dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. (...)

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

62. Não obstante, cumpre salientar que tal vinculação ocorre somente a partir da manifestação da PGFN, por meio de Nota Explicativa, ou seja, a existência de decisão desfavorável à Fazenda Nacional proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, não é suficiente, por si só, para vincular a RFB ao entendimento judicial.

63. Nesse contexto, ressalta-se que o STJ, em 24/02/2011, submeteu ao rito do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) o REsp nº 1.230.957/RS, que versa sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias, auxílio-doença pago nos primeiros quinze dias, salário-maternidade e salário-paternidade. O mérito do referido recurso foi julgado em 26/02/2014, onde foi decidido que não incide a contribuição sobre o aviso prévio indenizado, o terço constitucional de férias e sobre os primeiros dias de afastamento do trabalho que antecedem o auxílio-doença. Apesar do desfecho desfavorável à Fazenda Pública, até o presente momento, por falta de manifestação da PGFN, nos moldes previstos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e consequente emissão de Nota Explicativa, a RFB não se encontra vinculada à decisão judicial.

64. Adotadas as premissas acima, passa-se a analisar se há incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas mencionadas pela consulente.

FÉRIAS INDENIZADAS E RESPECTIVO ADICIONAL CONSTITUCIONAL, INCLUSIVE O VALOR CORRESPONDENTE À DOBRA DA REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS DE QUE TRATA O ART. 137 DA CLT.

65. Por expressa previsão legal, tais verbas não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

66. Verifica-se que a própria Lei nº 8.212, de 1991, tratou de excluir as férias indenizadas, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias, do salário de contribuição. Isso porque, se o direito às férias for convertido em pecúnia em razão de rescisão do contrato de trabalho ou porque excedido o prazo legal para sua concessão, o pagamento feito a título de férias e do respectivo adicional consistirá em reparação do dano sofrido pelo empregado (natureza indenizatória).

67. No que se refere especificamente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT, cabe lembrar que, nessa hipótese, o empregado goza o período de férias normalmente e recebe em dobro o valor que receberia se as férias tivessem sido concedidas dentro do prazo legal. Dessa forma, haverá incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos à remuneração de férias e respectivo terço constitucional, não havendo incidência somente sobre a dobra e respectivo terço constitucional.

DO ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS NA FORMA DO ART. 143 DA CLT

68. Por expressa previsão legal, tal verba não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

e) as importâncias: (...)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

Decreto-Lei n.º 5.452, de 1943.

Art. 143 - É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.

DO ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS CORRESPONDENTE AO ABONO PECUNIÁRIO DE FÉRIAS

69. O adicional constitucional de férias é a remuneração adicional de férias do empregado, assegurada pela CF/88, nos termos do seu art. 7º, XVII, correspondente a, no mínimo, um terço da remuneração mensal na data da concessão das férias.

70. O terço constitucional incide sobre o valor das férias gozadas ou não, integrais ou proporcionais, e é devido por ocasião do seu pagamento, inclusive na hipótese de conversão das férias em abono pecuniário.

71. O adicional constitucional de férias correspondente aos dias convertidos em abono pecuniário de férias, assim como o próprio abono pecuniário de férias, não sofrem a incidência de contribuições previdenciárias, por força do disposto no supratranscrito art. 28, § 9º, “e”, 6, da Lei n.º 8.212, de 1991.

DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO (INCLUSIVE O DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO CORRESPONDENTE)

72. Quanto ao aviso prévio indenizado, cabe registrar a existência da Solução de Consulta Cosit n.º 15, de 11 de outubro de 2013, que vincula o entendimento no âmbito da RFB, e assim dispõe:

10. Cabe registrar que é vetusta a discussão judicial sobre a incidência da contribuição previdenciária em relação ao aviso prévio indenizado. Essa matéria, assim como a tributação sobre outras parcelas de natureza trabalhista, está pendente de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil.

11. Há, igualmente, o Recurso Extraordinário nº 565.160-6/SC, com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no qual se discute a abrangência da expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” de que trata a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição da República de 1988, para fins de incidência da contribuição previdenciária.

12. De sorte que o Poder Judiciário ainda não consolidou um posicionamento sobre o assunto em termos que autorizem adotá-lo nas decisões administrativas, conforme previsto, por exemplo, nos incisos II, IV e V e §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

13. Em consequência, a resposta à consulente deve pautar-se no posicionamento defendido pela RFB ao longo dos anos, com fundamento na legislação em vigor.

14. Nesse sentido, destaca-se que a Carta da República de 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;

(...).

15. Com fundamento na Carta Magna, os incisos I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212, 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:

(...)

16. 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 e do salário-de-contribuição sobre as quais a contribuição previdenciária não incide.

17. Percebe-se, então, que o legislador, de um lado, definiu que a base de cálculo da contribuição previdenciária corresponde ao total de rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho; de outro, excluiu expressamente as parcelas que integram a remuneração e o salário-de-contribuição, dentre as quais não consta, da relação exaustiva do § 9º, o aviso prévio não trabalhado (indenizado).

18. Ao contrário do afirmado pelo consulente, a Administração Tributária, tendo em conta a abrangência da base de cálculo das contribuições, reputa como taxativa a enumeração contida § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, das parcelas não integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição.

19. Convém ainda lembrar que o § 1º do art. 487 da 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.

(...).

20. Portanto, o aviso prévio não trabalhado (indenizado) integra a base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária.

73. Conforme registrado em caráter preliminar, a matéria foi analisada pelo STJ no REsp nº 1.230.957/RS, mas o entendimento consignado, desfavorável à Fazenda Nacional, não vincula a RFB, por não ter havido, até o momento, manifestação por parte da PGFN.

DO AUXÍLIO-DOENÇA E DA RESPECTIVA COMPLEMENTAÇÃO

74. O auxílio-doença é um benefício previdenciário pago pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a partir do 16º dia de afastamento do empregado, na forma do art. 60 da Lei nº 8.213, de 1991.

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.
(...)

§ 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.

75. Por expressa previsão legal, tal verba não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias:

Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 28. Entende-se por 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;

76. A empresa pode prever em acordo ou convenção coletiva de trabalho, que a diferença entre o valor do auxílio-doença e o salário recebido pelo empregado seja complementada pelo empregador. Essa complementação, desde que seja extensiva à totalidade dos empregados da empresa, também não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por expressa previsão legal:

Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

XIII - a importância paga ao segurado empregado, inclusive quando em gozo de licença remunerada, a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que esse direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

DA IMPORTÂNCIA PAGA PELA EMPRESA NOS 15 DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA

77. O consulente entende que essa verba possui natureza indenizatória e que, portanto, não haveria incidência de contribuições previdenciárias.

78. Contudo, cabe esclarecer que a real natureza da verba pode ser extraída do próprio § 3º do art. 60 da Lei nº 8.213, de 1991, 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.
(...)

§ 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.

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

80. Conforme registrado em caráter preliminar, a matéria foi analisada pelo STJ no REsp nº 1.230.957/RS, mas o entendimento consignado, desfavorável à Fazenda Nacional, não vincula a RFB, por não ter havido, até o momento, manifestação por parte da PGFN.

DO PRÊMIO PAGO EM RAZÃO DE ASSIDUIDADE

81. Nos termos do § 1º do art. 457 da CLT, o salário é formado por um conjunto de parcelas, entre as quais figuram as gratificações ajustadas e os abonos pagos pelo empregador:

Decreto-Lei nº 5.452, de 1943.

Art. 457 - (...).

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

82. Por seu turno, o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, define como salário-de-contribuição os “rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”.

83. Depreende-se que, para efeito da incidência de contribuições previdenciárias, é irrelevante tanto o nome da verba quanto o título pelo qual ela é paga, bem como a forma ajustada entre as partes. A contribuição incide sobre a totalidade dos rendimentos do trabalhador, sendo afastada somente em relação às verbas expressamente previstas na Lei nº 8.212, de 1991, entre as quais não se encontra o prêmio pago em razão de assiduidade.

84. Ademais, o prêmio-assiduidade não se subsume ao disposto no art. 28, § 9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 214, § 9º, V, “j”, do Decreto nº 3.048, de 1999 (Regulamento da Previdência Social), a seguir transcritos:

Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

e) as importâncias: (...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Decreto nº 3.048, de 1999.

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

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

85. Com efeito, o ganho eventual é aquele que independe da vontade do trabalhador e de seu desempenho, sendo concedido por liberalidade do empregador sem que haja qualquer expectativa por parte do empregado, o que não ocorre no caso do prêmio pago em razão de assiduidade.

86. Também não se trata de abono expressamente desvinculado do salário por força de lei, pois não se vislumbra dispositivo de lei que determine o pagamento de prêmio assiduidade a segurados empregados.

87. Dessa forma, a remuneração paga a título de prêmio-assiduidade integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Conclusão

88. Diante do acima exposto, conclui-se que:

88.1. Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários: o aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro salário correspondente); a importância paga pelo empregador nos 15 dias que antecedem o auxílio-doença; o prêmio pago em razão de assiduidade.

88.2. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários: as férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT; o abono pecuniário de férias na forma do art. 143 da CLT (inclusive o adicional constitucional correspondente); o auxílio-doença pago pelo INSS; a complementação do auxílio-doença paga pela empresa, desde que esse direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa.

À consideração do chefe da Disit.

Assinado digitalmente

IRAILDES MAGALHÃES MONTIJO BANDEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit