



---

**Solução de Consulta nº 122 - Cosit**

**Data** 1 de junho de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**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 das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

**SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 188, DE 27 DE JUNHO DE 2014.**

**IMPORTÂNCIA PAGA PELO EMPREGADOR NO PERÍODO QUE CORRESPONDER À LICENÇA-PATERNIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

Integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários a importância paga pelo empregador referente ao período que corresponder à licença-paternidade.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 7º, incisos XVII e XIX, e art. 195, inciso I, alínea “a”; ADCT, art. 10, § 1º; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 473, inciso III; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, inciso I, § 2º, e art. 28, inciso I, §§ 2º e 9º, alíneas “a”, “d”, “e”, item “6”; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §§ 2º, 4º e 14.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

É ineficaz a consulta que versar sobre fato objeto de litígio, do qual o consultante faça parte, pendente de decisão definitiva na esfera judicial.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso IV.

1. O interessado, pessoa jurídica de direito privado, formulou pedido com fundamento no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, protocolado em 21.02.2014, através do qual questiona acerca da incidência das contribuições previdenciárias 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 auxílio-doença, auxílio acidente, férias gozadas, terço constitucional de férias, salário maternidade e salário paternidade.

2. Tendo em vista que a petição apresentada tinha por fim “apresentar sua impugnação” à exigência da contribuição previdenciária sobre as referidas rubricas, por não serem pagas “em razão de trabalho prestado”, alegando “a total nulidade do presente lançamento tributário”, foi expedida a “INTIMAÇÃO Nº xxxx/xxxx-xxxxx/xxx-xxxxxx/xx” (fl. 13), para que o interessado se manifestasse “sobre o objeto do pedido formulado”, se consistia em “impugnação ou em consulta”, e em se tratando de consulta sobre interpretação de legislação tributária, ela deveria ser apresentada “devidamente instruída em conformidade com a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013”.

3. Em atendimento à citada Intimação, o interessado apresentou, em 23.02.2015, consulta, formulada “de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.396 de 2013”, na qual informa que “está efetuando pagamentos a título de contribuição previdenciária, no pagamento de remunerações devidas no caso em que **não há trabalho prestado**, referente aos primeiros 15 (quinze) dias que antecipa o auxílio-doença, auxílio-acidente e importâncias pagas a título de férias gozadas, terço constitucional de férias, salário-maternidade e paternidade” (destaques do original).

4. Observa que, de acordo com o art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, “os pagamentos devidos a título de contribuição social previdenciária incidem sobre pagamentos de remunerações devidas em razão de **trabalho prestado**” (negritos do original).

5. Destaca que a exigência instituída pelo art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, tem suporte no art. 195, inciso I, da Constituição de 1988, e que, de acordo com o art. 114 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), “não há incidência de fato gerador em tal cobrança”.

6. Por fim, formula os seus questionamentos, escritos nestes exatos termos:

*1) A consulente pretende com a consulta apresentada, saber se é devido o pagamento a título de contribuição social previdenciária no que tange à remuneração referente aos primeiros 15 (quinze) dias que antecipa o auxílio-doença, auxílio-acidente e importâncias pagas a título de férias gozadas, terço constitucional de férias, salário-maternidade e paternidade?*

*2) Em caso de não ser devido recolhimento questionado, a consulente poderá solicitar o crédito de valores pagos em períodos anteriores através de processo administrativo?*

## Fundamentos

7. Inicialmente, no que concerne à dúvida sobre “se é devido o pagamento a título de contribuição social previdenciária no que tange à remuneração referente aos primeiros 15 (quinze) dias que antecipa o auxílio-doença, auxílio-acidente”, observe-se que o consulente, em 23.02.2015, impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Receita Federal do Brasil, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em xxxxx – xx (Processo nº xxxxxxxx-xx.xxxx.x.xx.xxxx), em tramitação perante o juízo da Vara Única Federal da Subseção

Judiciária de xxxxxxxxxxxx-xx, através do qual se insurge contra o pagamento da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga ao segurado empregado no período de afastamento que antecede a concessão de auxílio-doença ou acidente do trabalho.

7.1. A respeito dessa situação, a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre a consulta acerca da interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), no art. 18, inciso IV, estabelece que a consulta formulada não gera efeitos quando versar “sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial”. Conclui-se, portanto, pela ineficácia quanto a essa parte da consulta.

8. Passa-se à análise das outras dúvidas apresentadas pelo interessado.

9. Cabe registrar que é antiga a discussão judicial sobre a incidência da contribuição previdenciária em relação às importâncias pagas a título de férias gozadas, terço constitucional de férias 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 n.º 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).

9.1. Assim, quanto a essas questões, a resposta ao consulente será pautada no posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com fundamento na legislação em vigor.

10. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Constituição Federal 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;*

*(...).*

11. Com fundamento na Carta Magna, os incisos I do art. 22 e do art. 28 da Lei n.º 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:

(...)

12. Dadas as diferentes denominações das verbas que compõem os rendimentos dos segurados, o legislador optou por 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.

13. Ressalte-se que a 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.

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

15. Com relação à incidência da *contribuição previdenciária sobre as importâncias pagas pela empresa a título de “férias gozadas”, “terço constitucional de férias” e “salário-maternidade”,* veja-se que essas questões foram objeto de manifestação por parte desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 188, de 27 de junho de 2014 (disponível no endereço eletrônico indicado ao final deste parágrafo). De acordo com essa solução, “o salário-maternidade e as férias acrescidas do terço constitucional integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias”.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54761>

15.1. Assim, no que diz respeito a esses questionamentos, a presente solução de consulta é vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 188, de 2014, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

15.2. Abaixo, transcrevem-se excertos dessa Solução de Consulta, em que se expressa esse entendimento (sublinhou-se):

15. No que tange ao salário-maternidade, importa observar que o § 2º do art. 28 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 3.048, de 1999. Abaixo os dispositivos ora citados (destacou-se):

**Decreto n.º 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.

16. Por fim, em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga referente ao “salário-paternidade”, cumpre observar que o inciso XIX do art. 7º da Constituição Federal de 1988, assegura aos trabalhadores urbanos e rurais, entre outros direitos, “licença paternidade, nos termos fixados em lei”. O inciso III do art. 473 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, incluído pelo Decreto-Lei nº 229, de 28 de fevereiro de 1967, ainda no regime constitucional anterior, portanto, já estabelecia que o empregado poderia deixar de comparecer ao serviço, **sem prejuízo do salário**, “por um dia, em caso de nascimento de filho no decorrer da primeira semana”. Por força do art. 10, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), “até que a lei venha a disciplinar o disposto no art. 7º, XIX, da Constituição, o prazo da licença-paternidade a que se refere o inciso é de cinco dias”.

16.1. Como se vê, a importância paga pelo empregador referente ao período de **licença-paternidade**, correspondente aos cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho, é um ônus da empresa. Assim, tratando-se de pagamento que possui natureza salarial, ele integra o salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

17. Em suma, a importância paga pela empresa a título de salário-maternidade, de férias acrescidas do terço constitucional e pelo período que corresponder à licença-paternidade, 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.

18. Tendo em vista que as soluções das dúvidas que constam do item “1” da presente consulta são contrárias ao entendimento do consulente, tal fato torna sem efeito a questão que consta do seu item “2”, uma vez que não há que se falar em restituição de eventuais créditos de contribuições previdenciárias delas decorrentes.

## Conclusão

19. Diante do acima exposto, responde-se ao consulente que:

a) as importâncias pagas pela empresa a título de salário-maternidade, de férias acrescidas do terço constitucional e as referentes ao período que corresponder à licença-

paternidade integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

b) é ineficaz a consulta que versar sobre fato objeto de litígio, do qual o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva na esfera judicial.

À consideração do revisor.

*[Assinado digitalmente.]*

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

*[Assinado digitalmente.]*

MARCOS VINICIUS 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