



---

**Solução de Consulta nº 362 - Cosit**

**Data** 10 de agosto de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS INDENIZADAS.**

As importâncias pagas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições sociais previdenciárias.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 137 - COSIT, DE 2 DE JUNHO DE 2014.**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.**

Nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei n.º 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, o aviso prévio indenizado, exceto seu reflexo no 13º salário, não integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 249 - COSIT, DE 23 DE MAIO DE 2017.**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL.**

As férias gozadas integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias do empregador e do empregado, assim como o terço constitucional de férias.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 188 - COSIT, DE 27 DE JUNHO DE 2014.**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO-DOENÇA PAGO NOS PRIMEIROS 15 (QUINZE) DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO.**

Integra o conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a importância paga pelo empregador,

a título de auxílio-doença, nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 126 - COSIT, DE 28 DE MAIO DE 2014.**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.**

A pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, ou requerer a restituição nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 1, de 31 de março de 2017.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, artigo 195, inciso I, alínea “a”; Lei n.º 8.212, de 1991, artigos 20, 22, inciso I, 28, inciso I, parágrafo 9º, alíneas “d” e “e”, item 6, e 89; Lei n.º 8.213, de 1991, artigos 59, 60, parágrafo 3º, e 86, parágrafo 2º; Lei n.º 10.522, de 2002, artigo 19; Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), artigo 487, parágrafo 1º; Regulamento da Previdência Social (RPS), artigos 104, parágrafo 6º, e 214, parágrafo 4º e 14; IN RFB n.º 1.717, de 2017, artigos 84 a 87; IN RFB n.º 971, de 2009, artigo 56, inciso IV; Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, artigos 8º, “caput”, e 22 (na redação introduzida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 2013); Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014; Solução de Consulta n.º 188 - Cosit, de 2014; Solução de Consulta n.º 137 - Cosit, de 2 de 2014; Solução de Consulta n.º 15 - Cosit, de 2013; e Solução de Consulta n.º 126 - Cosit, de 2014; NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016; Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 1, de 31 de março de 2017.

**REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 99.014, DE 18 DE OUTUBRO DE 2016.**

## **Relatório**

A pessoa jurídica de direito privado, sociedade de advogados que atua no mercado de consultoria e assessoria jurídica, por intermédio de procurador legalmente constituído, apresenta consulta dirigida à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a interpretação da normatização federal de que trata o artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Relata a consulente que:

2.1. a Receita Federal do Brasil (RFB) exige a contribuição previdenciária do artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212, de 1991, acima do constitucionalmente permitido e de forma contrária à jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), uma vez que faz incidir a referida contribuição sobre verbas sem natureza remuneratória;

2.2. o cerne da questão levantada pela consulente diz respeito à regularidade ou não da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre verbas de natureza indenizatórias, como o terço constitucional de férias, as férias gozadas e indenizadas, o auxílio-doença e o auxílio-acidente pagos nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado e o aviso prévio indenizado, bem como quanto à possibilidade de ser feita a compensação administrativa (com esteio no artigo 56 e seguintes da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012) do que, a juízo daquela, foi indevidamente recolhido nos últimos cinco anos relativamente a essas rubricas;

2.3. a fim de fundamentar sua interpretação de que tais pagamentos são de natureza indenizatória ou compensatória, a consulente traz à colação várias jurisprudências dos Tribunais pátrios, a exemplo do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, do STJ e STF, que, de maneira geral, decidiram que o pagamento de tais rubricas têm essa natureza, razão por que não devem ser consideradas dentro do conceito de remuneração previsto no artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212, de 1991;

2.4. a consulente também colacionou a Orientação Jurisprudencial n.º 195, do Tribunal do Superior do Trabalho (TST), segunda a qual não incide a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Trabalho (FGTS) sobre as férias indenizadas;

2.5. acrescenta que a inconstitucionalidade na incidência da contribuição prevista no artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212, de 1991, sobre essas verbas indenizatórias já foi objeto de inúmeros julgados do STF e STJ, inclusive sob o rito nos moldes dos artigos 543-A e 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973 (atual artigo 1.036 do CPC de 2015);

2.6. os acórdãos proferidos sob rito dos artigos 543-A e 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973 (atual artigo 1.036 do CPC de 2015) possuem um certo grau de vinculação sobre a Procuradoria da Fazenda Nacional (artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 2002), inclusive, estando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) impedido de julgar de forma contrária a esses julgados repetitivos, conforme artigo 62, parágrafo 1º, inciso II, alínea “b” do Regimento Interno do CARF, portanto, também a RFB deverá observá-los no momento de proferir a solução de consulta;

2.7. busca, reconhecida a não incidência da contribuição previdenciária sobre essas rubricas, nesta via, verificar se pode ser feita de forma administrativa a compensação dos indébitos recolhidos nos últimos cinco anos, em atenção ao artigo 165, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), e com a correção monetária (taxa SELIC) nos termos das Súmulas n.º 162, do STJ, e n.º 46, do extinto Tribunal Regional de Recursos; e

2.8. salienta que a compensação deve se alinhar aos dispositivos da Lei n.º 8.383, de 1991 (artigo 66), da Lei n.º 9.430, de 1996 (artigo 74, *caput* e parágrafo 1º), e da IN RFB n.º 1.300, de 2012 (artigo 56 e seguintes).

3. Por final, a consulente faz os seguintes questionamentos:

a) “É legítima ou não a incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, inciso I da lei n.º 8.212/91 recolhida sobre o terço constitucional de férias, férias gozadas e indenizadas, auxílio doença e auxílio acidente pagos pelo empregador nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado e o aviso prévio indenizado? Quais os fundamentos que embasam a sua resposta?”

b) “Pode ser feita de forma administrativa (art. 56 e seguintes da IN/SRF n.º 1.300/2012) a compensação da contribuição previdenciária patronal prevista no 22, inciso I da lei n.º 8.212/91 recolhida sobre o terço constitucional de férias, férias gozadas e indenizadas, auxílio doença e auxílio acidente pagos pelo empregador nos primeiros 15 dias de afastamento do empregado e o aviso prévio indenizado, ou seja, sem necessidade em demandar o Poder Judiciário? Quais os fundamentos que embasam a sua resposta?”

## Fundamentos

4 Importa destacar que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

4.1. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada.

5. Ressalta-se que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta, em parte, Solução de Consulta Vinculada, não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. É mister se dizer que o escopo da consulta tem sua essência em pedir o esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

7. Feitas essas considerações, cabe salientar que, de acordo com o artigo 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

8. Desse modo, para não persistir qualquer ambiguidade quanto à interpretação adequada ao presente caso, observa-se que os temas abordados já foram explorados no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), como se pode evidenciar pelos itens seguintes.

## Férias indenizadas

10. A Solução de Consulta n.º 137 – Cosit, de 2 de junho de 2014 (publicada no DOU de 2 de julho de 2014), abordando a questão sobre a incidência previdenciária patronal relativamente às férias gozadas e férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, assim concluiu sua interpretação, *in verbis*:

7. *Assim, dada a essa ambiguidade, por questão de celeridade processual, iremos abordar na presente análise a incidência da contribuição previdenciária tanto sobre as férias gozadas, quanto sobre as férias indenizadas.*

8. *Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, a solução da presente consulta.*

9. *A Lei n.º 8.212, de 1991, assim prescreve acerca da contribuição do segurado e da empresa:*

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

*(...)*

*Art. 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:*

(...)

*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; (grifou-se)*

(...)

10. *A base de cálculo da contribuição previdenciária corresponde àquelas parcelas de natureza remuneratória, que são pagas, creditadas ou devidas em função da contraprestação do serviço pelo trabalhador, excluindo-se, como regra, os valores indenizatórios ou ressarcitórios.*

11. *Ao contrário do que defende a consultante, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, traz lista exaustiva de parcelas que não integram o salário de contribuição (e a remuneração). Ao utilizar-se do termo “exclusivamente”, a Lei deixa evidente que apenas as parcelas que estão listadas expressamente no referido parágrafo deixarão de integrar o salário de contribuição do segurado e, por consequência, deixarão também de integrar a base de cálculo da contribuição patronal.*

12. *Dessa forma, iniciando a análise quanto aos valores recebidos a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, é nítido que sobre esses valores não há incidência de contribuição previdenciária, por expressa previsão legal, conforme visto acima.*

13. *Esse entendimento é corroborado ainda pelo inciso IV do art. 58 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:*

*Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:*

(...)

*IV - 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 CLT;*

(...)

14. *Assim, não resta dúvida que, por expressa disposição legal, os valores recebidos a título de férias indenizadas e seu adicional constitucional estão excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária.*

10.1. Nos termos da referida Solução de Consulta n.º 137 – Cosit, de 2014, verifica-se que a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit firmou entendimento no sentido de que as importâncias pagas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

### **Aviso prévio indenizado**

11. De início, adianta-se que essa matéria já havia sido apreciada pela Coordenação-Geral de Tributação por meio da Solução de Consulta n.º 15 - Cosit, de 11 de outubro de 2013 (publicada no DOU de 18 de outubro de 2013), cuja ementa estabelece:

*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. (...)*

11.1. Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC) – correlacionado com o art. 1.036 do novo CPC, Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, – afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

11.2. Relevante destacar que a RFB se submete ao entendimento consignado pelo STJ, no âmbito dos recursos especiais repetitivos, ou pelo STF, no âmbito dos recursos extraordinários com repercussão geral, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista o disposto no artigo 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, e na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, sendo excerto desta a seguir reproduzida, *in fine*:

*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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 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.*

11.3. 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 artigos 543-B e 543-C do CPC não é suficiente, por si só, para vincular a RFB ao entendimento judicial.

11.4. Conforme registrado, a matéria foi analisada pelo STJ no REsp n.º 1.230.957/RS, cujo resultado culminou em entendimento desfavorável à Fazenda Nacional. Neste diapasão, foi emitida a NOTA/PGFN/CRJ/Nº 640/2014, de 28 de maio de 2014, em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se manifestou decidindo por não incluir a matéria tratada no referido Recurso Especial (aviso prévio indenizado) em “lista de dispensa de contestar e recorrer”, sob a argumentação a seguir transcrita, *in fine*:

*NOTA /PGFN/CRJ/Nº 640/2014*

*Documento público. Ausência de sigilo. Art. 19 da Lei n.º 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ n.º 492/2010; PGFN/CRJ n.º 492/2011; PGFN/CDA n.º 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA n.º 396/2013. Portaria PGFN n.º 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014. Recurso Especial n.º 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Processo submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC. Nota Explicativa para delimitação da matéria decidida e esclarecimentos acerca da aplicação do julgado. Não-inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer.*

*(...)*

*11. De acordo com o STJ, no RESP n.º 1.230.957/RS, ao aviso prévio indenizado não seria possível conferir caráter remuneratório, porque consistiria em meio de reparação de um dano e não para retribuição do trabalho. Todavia, pende, no STF, o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 565.160/SC, com repercussão geral reconhecida, cuja decisão poderá reverter o entendimento do STJ.*

12. Isso porque, no referido recurso extraordinário, é possível que se aborde a questão da natureza do salário-de-contribuição, na discussão do alcance da expressão folha de salários contida no art. 195, I, da CF/88, considerado o instituto abrangente da remuneração e, a depender das conclusões de tal julgado, pode-se superar o entendimento do STJ. Salienta-se, inclusive, que a alegação da União (Fazenda Nacional), no RESP 1.230.957/RS, envolvia o conceito do salário-de-contribuição, com base no instituto da remuneração e da previsão contida no art. 201, §º 11 da Constituição Federal.

13. É relevante, ainda, mencionar que eventual decisão no RE nº 593.068/SC, também com repercussão geral reconhecida, embora verse sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração de servidores públicos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), também pode ter impacto na decisão do STJ acerca do aviso prévio indenizado. Constatam-se, inclusive, decisões do STF no sentido ora afirmado. [1]

14. Nesse contexto, não é possível a inclusão da matéria na lista prevista no inciso V do art. 1º da Portaria PGFN nº 294/2010.

11.5. Ocorre que recentemente foi emitida a NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, revendo decisão anterior, decidiu por colocar no rol da dispensa de contestar e recorrer o tema “incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado”, portanto, revogando, parcialmente, a NOTA PGFN/CRJ n.º 640/2014, no que pertine à orientação sobre essa matéria, segundo se verifica pelos excertos transcritos, *in verbis*:

22. Assim, constatada a inviabilidade, ainda que momentânea, de recurso extraordinário, sobretudo com base nas normas institucionais ora vigentes e considerando-se o julgamento do RESP nº 1.230.957/RS, sob a sistemática dos recursos repetitivos, é de se reconsiderar a orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014 e na Nota PGFN/CASTF nº 1153/2014, no sentido de que os recursos que versem sobre aviso prévio indenizado deveriam continuar sendo objeto de contestação/recurso pela PGFN, esteja tal parcela sendo questionada isolada ou conjuntamente com outras verbas.

23. Com efeito, vale mencionar que, caso se constate posterior modificação do entendimento jurisprudencial do STF a permitir que se conclua pela viabilidade recursal, novas orientações podem ser expendidas quanto ao tema. Demais disso, cumpre mencionar que diante de eventual mudança de entendimento do STF, especialmente em decorrência do julgamento dos temas 20 e 163 de repercussão geral, que possibilite a superação do entendimento quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela recebida a título de aviso prévio indenizado, vislumbra-se a aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 prospectivamente. Além disso, cogita-se uma eventual possibilidade - a ser analisada oportunamente - de ajuizamento de ação rescisória, na forma do art. 525, §1º, III e §§ 12 a 15 c/c art. 535, III, §§5º a 8º, do CPC<sup>1</sup>.

24. Desse modo, para as situações futuras, até que se verifiquem mudanças no panorama delineado na presente Nota quanto ao entendimento do STF, recomenda-se que os Procuradores da Fazenda Nacional não apresentem contestação ou recurso quando questionada a incidência de contribuição

<sup>1</sup> Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

*previdenciária sobre aviso prévio indenizado. Nesse passo, para as novas demandas e aquelas já em curso, se for o caso, recomenda-se o reconhecimento da procedência parcial do pedido e que, diante de tal reconhecimento, seja pugnada a dispensa de honorários em relação a essa parcela da demanda.*

(...)

26. *Feitas essas considerações, tendo em vista a mudança da orientação contida na Nota PGFN/CRJ 640/2014 quanto ao aviso prévio indenizado, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP n.º 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado. Nesse contexto, sugere-se, em caso de aprovação, que a presente Nota seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3º, §9º, bem como ampla divulgação à Carreira.*

### III

27. *São essas as considerações que são consideradas pertinentes à matéria submetida à apreciação. Tendo em vista a modificação do que fora orientado aos Procuradores da Fazenda Nacional quanto ao aviso prévio indenizado por ocasião da Nota PGFN/CRJ n.º 640/2014 quando do julgamento do RESP n.º 1.230.957/RS, sugere-se que em caso de aprovação da presente manifestação, que:*

*a) seja dispensado de contestação e recurso o tema "incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado", promovendo-se a devida alteração da lista dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ n.º 502/2016, mantendo-se, contudo, a ressalva de que o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, consoante diversos precedentes da Corte Superior;*

*b) seja revogada, parcialmente, a Nota PGFN/CRJ n.º 640/2014, no que pertine à orientação quanto ao aviso prévio indenizado, bem como seja revogada a Nota PGFN/CASTF n.º 1153/2014;*

*c) seja remetida a presente Nota à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, em especial o §9º do art. 3º, bem como ampla divulgação à Carreira.*

11.6. Assim, nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4º, 5º e 7º da Lei n.º 10.522, de 2002, e no artigo 3º, parágrafo 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, a partir da ciência da RFB à manifestação da referida NOTA, o aviso prévio indenizado deixa de integrar a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

11.7. Ademais, há que se destacar a ressalva constante na alínea “a” do item 27 da NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, segundo a qual o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 1.230.957/RS não abrange o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º

salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, consoante diversos precedentes da Corte Superior.

11.8. Todo o acima disposto restou consolidado recentemente por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 249, de 23 de maio de 2017, à qual esta se vê vinculada e cuja ementa se transcreve a seguir:

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE.**

*O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.*

*Em razão do disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ n.º 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento.*

*A jurisprudência vinculante não alcança o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, conforme precedentes do próprio STJ.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 10.522, de 2002, art. 19, inciso V; Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, art. 3º; Nota PGFN/CRJ n.º 485, de 2016.*

### **III - Férias gozadas – Terço constitucional de férias**

12. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por intermédio da Solução de Consulta n.º 188 – Cosit, de 27 de junho de 2014 (publicada no DOU de 5 de agosto de 2014), também há havia abordado, dentre outros assuntos, a incidência da contribuição previdenciária patronal relativamente às férias gozadas e terço constitucional de férias, e, ainda, sobre a compensação de crédito decorrente da incidência de que trata o artigo 22, inciso I da Lei n.º 8.212, de 1991, assim firmou entendimento, *in verbis*:

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.

(...)

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.

12.1. Nos termos da referida Solução de Consulta n.º 188 – Cosit, de 2014, verifica-se que a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit firmou entendimento no sentido de que:

a) as férias gozadas acrescidas do terço constitucional integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias; e

b) a pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei n.º 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 artigos 56 a 59 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012, hoje substituída pela Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 2017 (arts. 84 a 87).

### **Auxílio-doença e auxílio-acidente pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado**

13. Da mesma forma, salienta-se que a matéria relativa ao auxílio-doença pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado, objeto desta consulta, também já foi apreciada, juntamente com outros temas afins, pela Coordenação-Geral de Tributação por meio da Solução de Consulta n.º 126 - Cosit, de 28 de maio de 2014 (publicada no DOU de 10 de junho de 2014), cuja fundamentação segue reproduzida em parte, razão pela qual esta Solução de Consulta acha-se vinculada àquela, *in verbis*:

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 n.º 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.*

13.1. Vê-se que a Solução de Consulta n.º 126 – Cosit, de 2014, firmou entendimento ao reconhecer, como integrante do conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias, a importância paga pelo empregador, a título de auxílio-doença, nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado.

13.2. Embora a consulente tenha questionado a respeito do pagamento do auxílio-doença e do auxílio-acidente pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado como se fossem equivalentes, observa-se que a legislação previdenciária conceitua esses benefícios de forma bastante diferente, o que os torna excludentes, conforme se constata pela reprodução dos artigos 59 e 86 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991 (na redação atualizada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999), a seguir, *in verbis*:

*Art. 59. O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.*

*Parágrafo único. Não será devido auxílio-doença ao segurado que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social já portador da doença ou da lesão invocada como causa para o benefício, salvo quando a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão.*

*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.*

*(...)*

*Art. 86. O auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem seqüelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia.*

*(...)*

*§ 2º O auxílio-acidente será devido a partir do dia seguinte ao da cessação do auxílio-doença, independentemente de qualquer remuneração ou rendimento auferido pelo acidentado, vedada sua acumulação com qualquer aposentadoria.*

*(destacou-se)*

*(...)*

13.3. Segundo se verifica, na forma da Lei n.º 8.213, de 1991, não há que se falar em auxílio-acidente pago nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado, pois, como condição legal para pagamento daquele, a norma exige a precedência de um auxílio-doença, que, cessado, permitirá a efetivação de um auxílio-acidente. E isto é confirmado quando se reporta ao parágrafo 6º do artigo 104 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, que assim determina, na redação atualizada pelo Decreto n.º 4.729, de 9 de junho de 2003, *in fine*:

*Art. 104. O auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado empregado, exceto o doméstico, ao trabalhador avulso e ao segurado especial quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultar seqüela definitiva, conforme as situações discriminadas no anexo III, que implique:*

*(...)*

*§ 6º No caso de reabertura de auxílio-doença por acidente de qualquer natureza que tenha dado origem a auxílio-acidente, este será suspenso até a cessação do auxílio-doença reaberto, quando será reativado.*

14. Sobre o terço constitucional de férias e os quinze primeiros dias de auxílio doença, importa destacar, ainda, que constam da lista de dispensa de contestar e recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no que diz respeito à contribuição devida pelo empregado, nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017, de 30 de janeiro de 2017, sem prejuízo da contestação e recurso quanto à parte patronal relativa a tais verbas. Contudo, por meio da NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017, a PGFN deixou claro que essa orientação não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que a dispensa de contestar e recorrer referente à contribuição do empregado não decorre do julgamento de recurso repetitivo, mas da pacificação da jurisprudência do STJ, nos termos do

art. 2º, VII, da Portaria PGFN nº 502/2016, de forma que ambas as parcelas de contribuição, tanto do empregador quanto do empregado, são devidas e devem ser cobradas pela RFB.

### Compensação e restituição

15. Por fim, deve-se afirmar cabível a restituição administrativa de valores devidos a títulos, desde que haja pedido por parte do contribuinte e a devida análise pela RFB. No mesmo sentido, a 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. Tudo isso em adstrito alinhamento ao comando inserto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017, o qual estabelece, *in verbis*:

*13. Quanto aos procedimentos a adotar para fins de reconhecimento do indébito, observa-se o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013:*

*Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013*

*153. Corroborando os argumentos explicitados no Parecer COSIT nº 38, de 2003, entende-se que, desde que não extinto o crédito tributário, não há prazo para que a Administração Tributária proceda à revisão de ofício dos lançamentos já efetuados ou a retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, a fim de eximi-lo da exação tributária (não extinta e indevida), fazendo prevalecer, dessa forma, a nova interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte. Nas hipóteses em que extinto o crédito da Fazenda Nacional, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos.*

*c.2.) Restituição e compensação*

*154. O acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito, na forma dos arts. 165 e 168 do CTN.*

*155. Ao admitir a correção da interpretação jurisprudencial que afasta, no todo ou em parte, a exigência tributária, a Fazenda Nacional passa a reputar indevidos os créditos lançados de acordo com os critérios superados, surgindo, como consequência, a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor.*

*156. Em tais hipóteses (de valores efetivamente pagos), a repetição do indébito dar-se-á conforme as regras dispostas nos arts. 165 e seguintes do CTN, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.*

*14. A restituição ocorrerá sempre a pedido do sujeito passivo. No caso do crédito tributário que já se encontra extinto pelo pagamento, cabe adotar o entendimento exposto no Parecer Cosit nº 38, de 2003: “deve-se observar o artigo 168 do CTN, que condiciona a correção do erro praticado e a devolução do valor*

*recolhido indevidamente aos cofres públicos à apresentação pelo sujeito passivo de pedido de restituição antes de transcorrido o prazo fixado no referido dispositivo legal”. O prazo para o pedido é de cinco anos e a contagem se inicia na data do pagamento indevido, conforme Ato Declaratório Normativo n.º 96, de 26 de novembro de 1999.*

(...)

## Conclusão

16. Tendo em vista todo o arrazoado aqui exposto, conclui-se que:

a) as importâncias pagas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciária (vinculação à Solução de Consulta n.º 137 – Cosit, de 2014);

b) nos termos da NOTA PGFN/CRJ/N.º 485/2016, de 30 de maio de 2016 (aprovada em 2 de junho de 2016), e com esteio no artigo 19, inciso V, parágrafos 4.º, 5.º e 7.º da Lei n.º 10.522, de 2002, e no artigo 3.º, parágrafo 3.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014, o aviso prévio indenizado, exceto seu reflexo no 13.º salário, não integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários;

c) as férias gozadas integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias do empregador e do empregado, assim como o terço constitucional de férias (vinculação à Solução de Consulta n.º 188 – Cosit, de 2014);

d) a importância paga a título de auxílio-doença nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado integra a base de cálculo para fins de incidência de contribuições previdenciárias, não havendo que se confundir essa rubrica com o auxílio-acidente previsto no artigo 86 da Lei n.º 8.213, de 1991 (vinculação à Solução de Consulta n.º 126 – Cosit, de 2014);

e) a pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, ou requerer a restituição nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 1, de 31 de março de 2017.

*assinado digitalmente*

RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG  
Auditora-Fiscal da RFB

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

*assinado digitalmente*

CARMEM DA SILVA ARAÚJO  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Ditri

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

*assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Fica reformada a Solução de Consulta n.º 99.014, de 18 de outubro de 2016. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit