



Solução de Consulta nº 99.101 - Cosit

Data 18 de agosto de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

O entendimento da RFB quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias e primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado em razão de doença ou acidente permanece inalterado apesar da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1230957, devendo continuar sendo recolhidas, já que, segundo NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017, a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017 não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

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, 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 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 nº 1, de 31 de março de 2017.

SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 362, DE 10 DE AGOSTO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, e incisos II, IV e V; NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016; NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017.

Relatório

A peticionária em epígrafe, devidamente representada, interpôs consulta respeitante à legislação tributária federal.

2. Declara buscar solução para dúvidas respeitantes à composição da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

3. Aduz que a RFB tem considerado como verbas de natureza salarial e, portanto, componentes da base de cálculo da sobredita contribuição, o *aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro salário correspondente)* e a *importância paga pelo empregador nos 15 dias que antecedem o auxílio doença*.

4. Informa que, nada obstante o entendimento deste órgão federal no que tange à natureza do *terço constitucional de férias* e da *importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença*, o STJ proferiu decisão, em sede de recurso especial repetitivo, em sentido contrário à posição adotada pela RFB.

5. Menciona o art. 19 da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, e a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12.02.2014, e declara que esta repartição fazendária deve *submeter-se ao entendimento registrado pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito dos recursos especiais repetitivos, ou após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*.

6. Refere-se à Nota PGFN/CRJ/Nº 485/2016, que determinou a obediência, por parte da RFB, ao entendimento do STJ, contido no REsp nº 1.230.957/RS, relativo à *impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária quanto ao aviso prévio indenizado*.

7. Afirma que, após a prolação da citada decisão do STJ, *não pairam dúvidas sobre a natureza indenizatória* das verbas relativas ao *terço constitucional de férias* e aos 15 dias que antecedem o pagamento de auxílio doença.

8. Por conseguinte, questiona:

- a) *Qual é o posicionamento da Cosit acerca da incidência ou não das contribuições sociais previdenciárias sobre 1/3 terço constitucional de férias e sobre os 15 dias que antecedem a percepção do auxílio doença, considerando o novo entendimento adotado pelo STJ no REsp 1230957?*
- b) *Pode-se deixar de recolher imediatamente a contribuição social previdenciária incidente sobre o 1/3 constitucional de férias?*
- c) *Pode-se deixar de recolher imediatamente a contribuição social previdenciária para os 15 primeiros dias que antecedem o pagamento de auxílio doença?*
- d) *Pode-se excluir imediatamente da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, considerando a NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016?*
- e) *Podem ser compensados os valores da contribuição social previdenciária sobre a folha de salários recolhidos a maior, leia-se 1/3 constitucional de férias, os 15 dias que antecedem o auxílio doença e o aviso prévio*

indenizado, que foram erroneamente utilizados na formação da base de cálculo das verbas declaradas de natureza salarial?

- f) Considerando que tais verbas possuam natureza indenizatória, ou seja, que não podem ser levadas a compor a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, pode-se compensar os valores recolhidos a maior nos últimos 05 (cinco) anos, levando-se em conta a prescrição dos lançamentos de tributos por homologação?*
- g) A forma cabível para compensação das quantias recolhidas a maior se dá por meio de retificação dos futuros lançamentos, da mesma espécie tributária via Sefip?*

9. É o relatório.

Fundamentos

10. 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.

11. 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.

12. 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 art. 9º do referido dispositivo normativo.

13. As questões colocadas já foram objeto de análise pela Solução de Consulta Cosit nº 362, de 10 de agosto de 2017, à qual se vincula a consulta aqui tratada. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os transcritos a seguir, separados por verba discutida.

Aviso prévio indenizado

(...)

11.1. Ponto relevante, como destacado no item 12 da Solução de Consulta n.º 15 - Cosit, de 2013, é o fato de a RFB se submeter 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 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.

11.2. 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.

11.3. 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 nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Recurso Especial nº 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 nº 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.

11.4. 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 CPC1.

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 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 nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ contido no RESP nº 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

¹ 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:

fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, tendo em vista o disposto no art. 3.º, §9.º, 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. 2.º, §4.º, 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 13.º 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 §9.º do art. 3.º, bem como ampla divulgação à Carreira.

11.5. Assim, 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, 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.

11.6. Ademais, há que se destacar a ressalva constante na alínea “a” do item 27 da NOTA PGFN/CRJ/N.º 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 13.º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, consoante diversos precedentes da Corte Superior.

11.7. Por final, no que tange ao alcance dessa nova orientação em face da Nota em epígrafe, observa-se que não há previsão de restituição administrativa de valores devidos a esse título, em adstrito alinhamento ao comando inserto no Parecer PGFN CDA/CRJ n.º 396/2013, o qual estabelece, *in verbis*:

DISPENSA DE IMPUGNAÇÃO JUDICIAL FUNDADA EM PRECEDENTE DO STF OU DO STJ JULGADO NA SISTEMÁTICA DOS ARTS. 543-B E 543-C DO CPC. REPERCUSSÃO NO ÂMBITO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DA RFB.

1. Incidência dos princípios constitucionais explicitados no Parecer PGFN/CDA n.º 2025/2011. Apreciação da controvérsia sob as óticas: da legalidade (finalidade do lançamento tributário); da isonomia; da eficiência administrativa; da

proporcionalidade; e da vedação ao comportamento contraditório da Administração Pública.

2. Adequação prática (meramente procedimental) das atividades administrativas. A existência de dispensa de impugnação judicial em virtude de tese julgada sob a sistemática dos recursos extremos repetitivos, por si só, acarreta: abstenção de fiscalização e de novos lançamentos; impedimento aos procedimentos de cobrança dos créditos já constituídos; impedimento às restrições quanto à regularidade fiscal e à inscrição no CADIN; óbice ao envio dos créditos já constituídos para inscrição em dívida ativa pela PGFN. A dispensa de contestação e recursos judiciais não implica, por si só, concordância com a tese contrária aos interesses da Fazenda Nacional.

Terço constitucional de férias e primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado

(...)

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 nº 1.300, de 2012.

(...)

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.

(...)

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, 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:

(...)

Conclusão

14. Tendo em vista o exposto, responde-se às questões formuladas pela consulente, nos seguintes termos:

- O entendimento da RFB quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias e primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado em razão de doença ou acidente permanece inalterado apesar da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 1230957, devendo continuar sendo recolhidas, já que, segundo NOTA PGFN/CRJ/Nº 520/2017, de 8 de junho de 2017, a orientação contida na NOTA PGFN/CRJ/Nº 115/2017 não vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- 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, 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 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 nº 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

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 ao consultante.

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