



Solução de Consulta nº 292 - Cosit

Data 7 de novembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AUXÍLIO DOENÇA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO VALE TRANSPORTE. DESPESAS MÉDICAS. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. DESCANSO SEMANAL REMUNERADO. SALÁRIO-MATERNIDADE. FÉRIAS GOZADAS.

Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o terço constitucional de férias; o décimo terceiro salário; o adicional de horário extraordinário; o adicional de insalubridade; o descanso semanal remunerado; o salário-maternidade; os 15 dias que antecedem o auxílio doença e férias gozadas.

Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o auxílio-doença; o aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro salário correspondente); o vale transporte pago, inclusive em dinheiro, em montante estritamente necessário para o custeio do deslocamento da residência ao trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, como prevê o art. 1º da Lei nº 7.418, de 1985; e as despesas médicas, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nºs: 188, de 2014; 126, de 2014; 249, de 2017; 143, de 2016; 156, de 2016; 117, de 2017; 103, de 2014 e 143, de 2019.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1998, arts. 7º, 195 e 201; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22 e 28; Lei nº 8.213, arts. 29 e 60; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 137, 143, 196 e 457; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214; Lei nº 8.213, de 1991, art. 60 e 86; Lei nº 10.522, de 2002 arts. 19 e 104; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; Portaria RFB nº 745, de 2018; Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016; Ato Declaratório nº 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; Súmula AGU nº 60, de 8 de dezembro de 2011.

Relatório

Em petição protocolizada em 13 de junho de 2019, a consulente, por meio de seu representante legal, nos termos dos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, apresenta consulta sobre interpretação da legislação que trata das contribuições sociais previdenciárias.

2. A consulente apresenta a seguinte lista de eventos contábeis e indaga se eles integram a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

- a- Terço Constitucional de Férias;*
- b- - Auxílio Doença;*
- c- Aviso Prévio Indenizado;*
- d- Vale Transporte;*
- e- Despesas Médicas (Plano de Saúde e similar);*
- f- Décimo Terceiro Salário;*
- g- Adicional de Hora Extraordinária;*
- h- Adicional de Insalubridade;*
- i- Descanso Semanal Remunerado*
- j- Salário Maternidade e*
- k- Férias Gozadas.*

3. É o relatório.

Fundamentos

4. Importa destacar que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se, exclusivamente, a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. Ressalte-se que o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB nº 1.396, de 2013, 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 Parcialmente Vinculada não convalida nem invalida qualquer das afirmativas da consulente

(artigo 28 da mencionada IN), mormente se, em ação fiscal, for comprovada inveracidade de algum dos fatos alegados.

6. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho 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 das contribuições sociais previdenciárias.

7. Assim, quanto à incidência das contribuições sociais previdenciárias, faz-se necessário dizer que a regra geral para que determinada verba resultante da relação de trabalho constitua hipótese de incidência de contribuições sociais previdenciárias é que ela seja paga pelo empregador a título de remuneração pelo trabalho, conforme se infere do inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e não, para o trabalho, conforme se deduz do § 9º do art. 28 dessa lei. Nesses casos, a verba tem natureza indenizatória e não constitui hipótese de incidência das contribuições. Em outras palavras, o elemento essencial para que uma verba paga pela empresa a seu empregado constitua hipótese de incidência de contribuições previdenciárias é a sua vinculação, como contraprestação, à atividade laboral desenvolvida. A exclusão dos valores da base de cálculo da contribuição previdenciária está relacionada apenas àquelas hipóteses de pagamentos não vinculados ao salário, ou seja, que não representam uma contraprestação por serviços e por isso detêm caráter indenizatório.

8. Feitas essas considerações, cabe salientar que, de acordo com o artigo 22 da IN RFB nº 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.

9. Quanto ao mérito específico da consulta, constata-se que já foi editada pela Receita Federal do Brasil – RFB, no âmbito da Cosit, em relação às **férias** e ao **terço constitucional de férias**, a **Solução de Consulta Cosit nº 188, de 27 de junho de 2014** (trecho a seguir transcrito), **que a vincula no sentido da incidência das contribuições sociais previdenciárias.**

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

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

Decreto nº 3.048, de 1999

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

(...)

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

(...)

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

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

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

10. Em relação ao auxílio-doença e aos primeiros quinze dias que lhe antecedem, a Solução de Consulta Cosit nº 126, de 28 de maio de 2014 (trecho a seguir transcrito), os vincula no sentido da incidência das contribuições sociais previdenciárias apenas sobre os quinze primeiros dias de afastamento. Quanto ao benefício previdenciário denominado auxílio-doença não há contribuição, nos termos seguintes:

“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 n.º 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;

11. Os **primeiros quinze dias do auxílio-doença** foram tratados na referida Solução de Consulta nos termos a seguir transcritos:

“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 24 de julho 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.

12. Dessa forma, há incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga pela empresa nos 15 dias que antecedem o período de vigência do auxílio-doença.

13. O **Aviso Prévio Indenizado** foi tratado na **Solução de Consulta Cosit n.º 249, de 2017**, que foi concluída nos termos a seguir transcritos (com grifos nossos), e **não constitui hipótese de incidência das contribuições previdenciárias**:

*14.1. O STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, **afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado**;*

*14.2. 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 RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento**; e*

14.3. 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.

14. O **vale transporte pago em pecúnia foi tratado na Solução de Consulta n.º 143 – Cosit, de 27 de setembro de 2016**, nos seguintes termos:

‘7. Relativamente à rubrica objeto do presente questionamento, a saber, o vale-transporte, a Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, na alínea “f”, §9º do art. 28 estabelece que esta parcela não constitui base de cálculo da contribuição previdenciária quando recebida pelo empregado **“na forma da legislação própria”**’.

8. A Lei n.º 7.418, de 16 de dezembro de 1985, estabeleceu a concessão do benefício na forma de vale-transporte, a ser adquirido pelo empregador e entregue ao trabalhador, e que é nestas condições que essa parcela não constitui base de incidência da contribuição, conforme dispõe de forma expressa os arts. 2º e 4º desta lei. O art. 5º do Decreto n.º 95.247, de 17 de novembro de 1987, veda ao empregador a substituição do vale transporte por dinheiro, ou qualquer outra forma de pagamento, salvo as exceções ali enumeradas.

9. Estas as razões pelas quais o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB era no sentido de incidência da contribuição previdenciária, quando o benefício era concedido em dinheiro.

10. Contudo, não obstante os termos da legislação mencionada, restou estabelecido que “não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos em dinheiro a título de vale-transporte”, conforme consignado no Ato Declaratório n.º 4, de 31 de março de 2016, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que assim dispõe:

“reiterando a autorização de dispensa de impugnação judicial decorrente da Súmula AGU n.º 60, de 2011, fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:” nas ações judiciais fundadas no entendimento de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba”.

11. O Ato Declaratório tem por fundamento a jurisprudência apontada nesse ato e os seguintes dispositivos da Lei n.º 10.522, de 19 de julho 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 inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre:

[...]

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (grifou-se)

III - (vetado).

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

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.

[...]

§ 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.

§ 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.

§ 6o - (vetado).

§ 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.

12. A Súmula nº 60, de 8 de dezembro de 2011, da Advocacia Geral da União (AGU), publicada no DOU, Seção I, de 09 de dezembro de 2011, mencionada no Ato Declaratório, foi expedida nos seguintes termos:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba.

13. Relevante mencionar que, nos termos do Ato Declaratório, a não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor do vale transporte pago em pecúnia independe de previsão neste sentido em acordo ou convenção coletiva de trabalho, elemento apontado na consulta.

14. Naturalmente, a não incidência da contribuição está limitada ao valor pago em dinheiro em montante estritamente necessário para o custeio do deslocamento da residência ao trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, como prevê o art. 1º da Lei nº 7.418, de 1985. **(negritos originais)**

15. As **Despesas médicas** são tratadas na **Solução de Consulta nº 156 – Cosit de 7 de dezembro de 2016**, nos seguintes termos:

‘Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição *para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outros similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifo original)

07. Na mesma linha, o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, registra

que:

Art. 214 (...)

§ 9º *Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*

(...)

XVI- o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (grifo original)

08. O Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) que, até então, considerava como salário-utilidade alguns benefícios fornecidos pelo empregador, com a alteração promovida pela Lei nº 10.243, de 16 de junho de 2001, que deu nova redação ao seu art. 458, § 2º, pôs fim às controvérsias sobre a natureza jurídica salarial de alguns benefícios, inclusive, ao da assistência médica, hospitalar e odontológica:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001) (grifo original)

09. Deste modo, pela literalidade do disposto na Lei nº 8.212, de 1991, no Decreto nº 3.048, de 1999, como também da Consolidação das Leis do Trabalho, não é possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre a concessão do benefício de assistência médica, o que inclui o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

10. Assim, a contrario sensu, se o benefício for instituído apenas em relação a parte de seus empregados/dirigentes, como sugere a consulta formulada ao fazer referência a acordos com duas categorias de trabalhadores, os valores em questão deverão ser considerados na base de cálculo da contribuição previdenciária.’.

16. Quanto ao **décimo terceiro salário**, cite-se a **Solução de Consulta Cosit nº 117, de 7 de fevereiro de 2017:**

8. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui seu plano de custeio, ao conceituar a base de cálculo da contribuição previdenciária (salário de contribuição), fixou, como núcleo desse conceito, “o total das remunerações” e, com relação ao décimo terceiro salário, fez expressa menção à sua integração ao salário de contribuição, como se pode conferir a seguir:

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.***

[...]

*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;***

[...]

*§ 7º O **décimo-terceiro salário** (gratificação natalina) **integra o salário-de-contribuição**, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (os destaques não são do original)*

9. A seu turno, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê o que segue:

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

*I - para o **empregado** e o 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;***

[...]

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

[...]

§ 6º A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho. (destacou-se)

10. Como se observa das transcrições acima, a legislação determina, num primeiro momento, a regra geral de incidência da contribuição previdenciária, fixando que a base de cálculo será a remuneração total dos segurados empregados, a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades e até mesmo por força de contrato, convenção ou acordo coletivo. No tocante à integração do adicional (terço) constitucional de férias e do décimo terceiro salário na base de cálculo da contribuição previdenciária, o Regulamento da Previdência Social - RPS, não dá margem à dúvida, pois, nos §§ 4º e 6º de seu artigo 214, faz expressa menção à integração dessas parcelas no campo de incidência previdenciária.

17. A rubrica denominada pela consulente como Adicional de Hora Extraordinária, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 103, de 7 de abril de 2014, nos termos a seguir transcritos, constitui hipótese de incidência das contribuições previdenciárias:

“3. A base de cálculo da contribuição previdenciária correspondente 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.

4. A hora extra é uma modalidade de adicional legal, devido ao empregado pelo trabalho exercido além da jornada normal (jornada extraordinária). É um direito social previsto no inciso XVI do art. 7º da Carta da República de 1988:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...).

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

5. Por constituir parcela não indenizatória, de nítido caráter contraprestativo e salarial, deferida ao obreiro em razão do exercício laboral em circunstância fora do normal, tal remuneração subsume-se ao aspecto quantitativo do consequente da regra matriz da incidência da contribuição previdenciária. (grifo nosso)

6. Acrescente-se que 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. A leitura atenta do § 9º do art. 28 revela que sua relação de parcelas não contempla a exclusão da parcela referente à hora extra do salário de contribuição.

7. É certo que dúvidas podem surgir em relação à hipótese de inexistir habitualidade na prestação do sobretrabalho, na medida em que o item 7 da alínea “e” deste mesmo § 9º exclui as parcelas recebidas a título de ganhos eventuais:

§ 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; (grifo original)

8. Reconhece-se que a redação do texto não é unívoca, dificultando a interpretação para os operadores do direito. Todavia, para uma correta compreensão da norma jurídica ali contida, não se pode olvidar que o elemento essencial para a inclusão de uma parcela como tributável é sua vinculação à atividade laboral desenvolvida, cujo pagamento corresponde à prestação do serviço remunerado.

9. Por isso, a exclusão dos valores da base de cálculo da contribuição previdenciária está relacionada àquelas hipóteses de pagamentos não vinculados ao salário, ou seja, que não representariam uma contraprestação por serviços. Como parâmetro objetivo para a identificação da parcela excluída, a melhor solução é deixar ao alvedrio da lei a fixação dessas hipóteses. ”

18. Os **adicionais de insalubridade e de periculosidade** foram tratados na **Solução de Consulta n.º 143 – Cosit, de 28 de março de 2019**, e estão previstos no art. 196 Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, que aprova a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, nos seguintes termos literalmente transcritos:

“Art.196 - Os efeitos pecuniários decorrentes do trabalho em condições de insalubridade ou periculosidade serão devidos a contar da data da inclusão da respectiva atividade nos quadros aprovados pelo Ministro do Trabalho, respeitadas as normas do artigo 11.

21. Por seu turno, a incidência de contribuição previdenciária está prevista no art. 22, I da Lei n.º 8.212, de 1991, *ipsis litteris*:

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.

22. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no âmbito da Primeira Seção, pacificou o entendimento sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de periculosidade, sob o entendimento de que se trata de verba trabalhista de natureza remuneratória (e não indenizatória) destinada a retribuir o trabalho, razão pela qual se sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Precedentes citados: REsp 1.098.102-SC, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; e AgRg no AREsp 69.958-DF, Segunda Turma, DJe 20/6/2012.REsp 1.358.281-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23/4/2014

23. Se, por um lado, a Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 22, inciso I, delinea os contornos da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, por outro lado, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, ao consignar que não integram o conceito de remuneração as verbas listadas no § 9º do art. 28 do mesmo diploma legal, expressamente exclui uma série de parcelas da Base de Cálculo do tributo. Com base nesse quadro normativo, o STJ consolidou jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária “as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador” (REsp 1.230.957-RS, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao rito do art. 543-C do CPC). Nesse contexto, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, como é o caso dos adicionais de periculosidade e de insalubridade, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. Destarte, **os adicionais de insalubridade e de periculosidade constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência das contribuições sociais previdenciárias.** Precedentes citados: REsp 1.098.102-SC, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; e AgRg no AREsp 69.958-DF, Segunda Turma, DJe 20/6/2012.REsp 1.358.281-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23/4/2014.

19. O **descanso semanal remunerado** é um direito do trabalhador. Trata-se de um dia na semana em que o trabalhador é dispensado do trabalho sem prejuízo da remuneração. Geralmente, a verba paga ao trabalhador, correspondente a esse descanso, é incorporada ao salário.

20. Talvez por não haver, no dia do gozo do descanso semanal remunerado, contraprestação do trabalhador, a consulente indague sobre a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre essa verba, na dúvida sobre a sua natureza remuneratória ou indenizatória.

21. A alegação básica dos defensores da não incidência tributária sobre o descanso semanal remunerado fundamenta-se na hipótese de que, em função de o contrato de trabalho pressupor uma contraprestação do trabalhador pela remuneração recebida, os valores pagos no período desse repouso deteriam natureza indenizatória. Contudo, essa tese não foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), haja vista que, no julgamento do REsp 1.444.203/SC, essa Corte entendeu que é:

... insuscetível classificar como indenizatório o descanso semanal remunerado, pois sua natureza estrutural remete ao inafastável caráter remuneratório, integrando parcela salarial, sendo irrelevante que inexistente a efetiva prestação laboral no período,

porquanto mantido o vínculo de trabalho, o que atrai a incidência tributária sobre a indigitada verba.

22. Complementa o STJ o seu entendimento nos seguintes termos:

... a ausência de serviço prestado ou mesmo de tempo à disposição do empregador, consoante aduz a recorrente, não tem o condão de desconfigurar o caráter remuneratório da verba, pois, do contrário, não seria devida a contribuição em nenhuma das hipóteses de afastamento legalmente instituído, tal como ocorre no salário-maternidade ou sobre as férias gozadas.

23. Esse entendimento orientou diversos outros julgados do STJ, que possui jurisprudência pacífica nesse sentido.

24. A respeito do tema, em RECURSO EXTRAORDINÁRIO 841.435 SANTA CATARINA contra julgado do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, o STF, por decisão da Ministra Relatora Carmem Lúcia, negou seguimento, mantendo a decisão do referido Tribunal, que se manifestou nos seguintes termos no voto do Juiz Relator:

O repouso semanal remunerado constitui caso típico de interrupção do contrato de trabalho, uma vez que, em tal situação, há contagem de tempo de serviço e o empregado não perde o direito à remuneração. Com efeito, tal rubrica tem natureza remuneratória (...). Assim, incide a exação em comento sobre tal rubrica, devendo ser mantida a sentença no ponto. (...)

25. Sobre o salário-maternidade, conforme consta na Solução de Consulta n.º 188 – Cosit, de 27 de junho de 2014, trecho a seguir transcrito, há incidência das contribuições sociais previdenciárias:

“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.” (grifo nosso)

26. Nos termos da **Solução de Consulta n.º 188 – Cosit, de 2014**, 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, que terá como base de cálculo a remuneração das férias e ocorrerá no mês a que elas se referirem, mesmo quando pagas antecipadamente. (grifo nosso)

Conclusão

27. Diante do exposto, e com base nos diplomas normativos citados, soluciona-se a consulta respondendo à consultante que:

27.1. Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o terço constitucional de férias; o décimo terceiro salário; o adicional de horário extraordinário; o adicional de insalubridade; o descanso semanal remunerado, o salário-maternidade; os 15 dias que antecedem o auxílio doença; as férias gozadas e o terço constitucional de férias.

27.2. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários: o auxílio-doença; o aviso prévio indenizado (inclusive o décimo-terceiro salário correspondente); o vale transporte pago, inclusive em dinheiro, em montante estritamente necessário para o custeio do deslocamento da residência ao trabalho e vice-versa, em transporte coletivo, como prevê o art. 1º da Lei nº 7.418, de 1985 e as despesas médicas, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Assinado digitalmente

HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04

22. De acordo. À consideração da Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

23. 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

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit