



Solução de Consulta nº 96 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO DESTINADA A RETRIBUIR O TRABALHO. EXCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A COPARTICIPAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Em relação ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado, o que se tributa não são os valores de tais benefícios, elencados no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, auferidos pelo empregado, tampouco as deduções em si. A tributação recai sobre a remuneração devida ao empregado em retribuição pelos serviços por ele prestados, antes de serem efetuadas as deduções relativas às coparticipações do trabalhador em tais benefícios. Os valores descontados do empregado referentes ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado fizeram parte de sua remuneração e não podem ser excluídos da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 4, DE 3 DE JANEIRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, arts. 22, I e § 2º, e 28, I e § 9º.

Relatório

1. Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária formalizada por pessoa jurídica “especializada na prestação de serviços terceirizados de limpeza, manutenção, conservação e de locação de mão de obra” (fl. 6), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativa à composição da base de cálculo da Contribuição Social Previdenciária patronal.
2. A consultante alega que para a apuração da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a folha de pagamento, deve excluir os valores descontados do salário base do trabalhador, correspondentes aos benefícios de vale-transporte, vale-alimentação e plano de saúde, “pois, do contrário, esses descontos estariam sendo tributados pela contribuição previdenciária, contrariando as determinações legais de não incidência” (fl. 11).
3. Referenciando as alíneas “c”, “f” e “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e os incisos III, VI e XVI da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (fls. 7 e 8), a postulante argumenta que a Contribuição Social Previdenciária patronal incidiria apenas sobre o valor líquido das remunerações pagas aos trabalhadores (salário líquido), sendo “(...) nítida a não incidência tributária da Contribuição Previdenciária sobre os valores concedidos aos empregados, a título de vale-transporte, vale-alimentação e plano de saúde” (fl. 9).
4. Nesse sentido, a interessada enuncia o seguinte raciocínio, veja-se:

Consulta (fls. 9 e 10).

Pela concessão dos benefícios de vale-transporte, vale-alimentação e plano de saúde, cabe ao empregador efetuar os descontos em folha de pagamento, sendo de 6% para o vale-transporte, 20% do vale-alimentação e, quanto ao plano de saúde, o valor correspondente à coparticipação do empregado.

Desse modo, o empregado possui uma redução inevitável de sua remuneração sendo os valores pagos pelo empregador, deduzidos dos referidos descontos, conforme demonstramos no quadro ilustrativo:

Descrição	Proventos	Descontos
Salário Base	R\$1.000,00	R\$ -
Desconto Vale-Transporte (parte do empregado)	R\$ -	R\$60,00
Desconto Vale-Refeição (parte do empregado)	R\$ -	R\$90,00

Desconto Plano de Saúde (parte do empregado)	R\$ -	R\$50,00
Totais	R\$1.000,00	R\$200,00
Salário Líquido a Receber	R\$800,00	

Com base na ilustração aritmética é nítido que a remuneração paga pelo empregador, que possui um salário base de R\$1.000,00, mas com descontos legais de R\$200,00, é de R\$800,00.

O texto legal determina que a Contribuição Previdenciária devida pelo empregador incida sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, conforme se pode observar na redação dos incisos I, II, e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, transcritos a seguir:

(...)

Face aos esclarecimentos aritméticos e sua correlação ao texto legal enfatizado, fica evidente que o valor pago ao empregado, pelo empregador, é distinto do salário base, estabelecido contratualmente entre as partes.

5. Ao final, a consultante reitera seu entendimento de que, para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social Previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos, seriam excluídos os valores correspondentes aos descontos relativos a vale-transporte, vale-alimentação e de coparticipação em plano de saúde, “(...) pois, do contrário, esses descontos estariam sendo tributados pela Contribuição Previdenciária (...)”, e apresenta os seguintes questionamentos:

Consulta (fls. 11 e 12).

a) Pode a Contribuinte deduzir da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária devida pelo empregador, quota patronal, o valor descontado em folha de pagamento do empregado, correspondente ao Vale-Transporte?

b) Pode a Contribuinte deduzir da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária devida pelo empregador, quota patronal, o valor descontado em folha de pagamento do empregado, correspondente ao Vale-Alimentação?

c) Pode a Contribuinte deduzir da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária devida pelo empregador, quota patronal, o valor descontado em folha de pagamento do empregado, correspondente ao Plano de Saúde?

d) Utilizando-se do exemplo aritmético ilustrativo, apresentado no item II da presente consulta, pergunta a Consultante se a Base de Cálculo para incidência da Contribuição Previdenciária, devida pelo empregador, é de R\$ 1.000,00 (Mil reais) ou R\$ 800,00 (Oitocentos reais)?

Fundamentos

6. Preliminarmente, assinala-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

6.1. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela pessoa jurídica interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais eventos, partindo da premissa de que há conformidade entre as alegações e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas da consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta. Frisa-se que o sujeito passivo, ao formular uma consulta, deve ter em mente que o objetivo desse processo é dirimir eventuais dificuldades na interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, que eventualmente podem ser dúbios ou obscuros.

6.2. Cumpre registrar que a consulta deve ser considerada eficaz, tendo em vista que foram observados os requisitos formais previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

7. Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 9º, 22 e 32, as soluções de consulta da Cosit publicadas após 17 de setembro de 2013, vinculam as consultas posteriores com o mesmo objeto. Assim, a presente Solução de Consulta deve ser parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 4, de 3 de janeiro de 2019.

8. Delimita-se que as questões apresentadas dizem respeito à base de cálculo da Contribuição Social Previdenciária a cargo da empresa, devida sobre a folha de pagamento. Do texto da lei (art. 22, I, da Lei nº 8.212, de 1991), em termos gerais, tem-se que a base de

cálculo deve ser: “(...) 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 (...)” [grifado].

Lei nº 8.212, de 1991.

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. [grifado]

(...)

§ 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; [grifado]

(...)

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

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de

despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares;

9. Caracterizada, pois, a natureza remuneratória da parcela original que retribui o trabalho prestado e para fins da definição da base de cálculo do tributo, é irrelevante a destinação a ser dada a essa parcela paga/devida/creditada ao empregado. A parcela remuneratória devida em retribuição ao trabalho prestado deve ser tributada, ainda que percentual desse valor não componha o montante líquido do pagamento, por exemplo, o valor descontado no salário do empregado a título de coparticipação para constituição do vale-transporte.

Vale-transporte.

10. Quanto ao vale-transporte, das Soluções de Consulta Cosit nº 143, de 27 de setembro de 2016, nº 245, de 20 de agosto de 2019, nº 292, de 7 de novembro de 2019, nº 313, de 19 de dezembro de 2019, e nº 58, de 23 de junho de 2020, tem-se o firme posicionamento de que não há incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias sobre o valor do vale-transporte, inclusive, quando pago em pecúnia, considerando-se o caráter indenizatório da verba.

10.1. Não obstante o caráter indenizatório do vale-transporte, o que se tem é que a parcela recebida pelo empregado a título de vale-transporte não se confunde com a parcela relativa à remuneração a ele devida pelo empregador, em retribuição pelo trabalho prestado (arts. 22, I e § 2º, e 28, § 9º, “f”, da Lei nº 8.212, de 1991, e arts. 57, I, e 58, VI, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009). O fato é que essa remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado pelo empregado (da qual a integralidade do salário básico/vencimento faz parte) é base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, nos termos dos arts. 55, I, e 57, I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 (arts. 22, I e § 2º, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991).

10.2. Portanto, a despeito de sobre o salário básico/vencimento ocorrer o desconto de 6% (seis por cento) de que trata o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, esse valor descontado do trabalhador (a ser a coparticipação para constituição do vale-transporte) integra a remuneração devida em retribuição pelo trabalho prestado e, assim, deve ser considerado na base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Auxílio-alimentação.

11. Quanto ao auxílio-alimentação, a presente Solução de Consulta está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2019, cuja conclusão explica que o valor descontado do trabalhador referente ao auxílio-alimentação compõe sua remuneração e não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela do auxílio-alimentação suportada pela empresa, conforme transcrito abaixo:

Solução de Consulta Cosit nº 4, de 2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. VALOR DESCONTADO DO TRABALHADOR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O valor descontado do trabalhador referente ao auxílio-alimentação fez parte de sua remuneração e não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa. [grifado]

Dispositivos Legais: art. 458 da CLT; arts. 2º e 6º do Decreto nº 5, de 1991; art. 504 da IN RFB nº 971, de 2009.

(...)

5. A empresa afirma que o valor descontado do trabalhador referente às utilidades ou alimentos fornecidos tem por fundamento o disposto no art. 458 da CLT [destaques no original]:

*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.*

(...)

*§ 3º - A habitação e a **alimentação** fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e **20% (vinte por cento) do salário-contratual.***

6. Referido dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991 [destaques no original]:

Art. 2º Para os efeitos do art. 2º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, os trabalhadores de renda mais elevada poderão ser incluídos no programa de alimentação, desde que esteja garantido o atendimento da totalidade dos trabalhadores contratados pela pessoa jurídica beneficiária que percebam até 5 (cinco) salários-mínimos .

*§ 1º A **participação do trabalhador fica limitada a 20% (vinte por cento) do custo direto da refeição.** (Incluído pelo Decreto nº 349, de 1991)*

(...)

Art. 6º Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, **a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial**, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.

7. O auxílio-alimentação pode ser custeado apenas pelo empregador ou por este e pelo empregado. Neste sentido, por exemplo, as seguintes decisões do Tribunal Superior do Trabalho (TST):

(...)

8. Quando há coparticipação do empregado, a parcela por ele paga é descontada de seu salário, e portanto não pode ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Por outro lado, a parcela que é arcada pela empresa pode ou não ter natureza salarial, de acordo com a legislação de regência. O valor efetivamente suportado pela empresa não é o total do auxílio-alimentação, mas este valor deduzido da parcela descontada do trabalhador. [grifado]

9. Isto pode ser comprovado pela leitura do art. 504 da IN RFB nº 971, de 2009. Segundo este artigo, caso a parcela do auxílio-alimentação seja considerada como tributável para fins da legislação previdenciária, a empresa poderá deduzir o valor descontado do trabalhador referente às utilidades ou alimentos fornecidos:

(...)

10. Justifica-se este procedimento porque o salário do trabalhador (antes do referido desconto) já foi considerado na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Se assim não fosse, segundo o transcrito art. 504, o valor descontado do trabalhador referente às utilidades ou alimentos fornecidos deixaria de ser considerado na base de cálculo das contribuições previdenciárias ainda que o auxílio-alimentação fosse tributável - o que não seria admissível. [grifado]

12. Portanto, independentemente do tratamento dado à parcela do auxílio-alimentação suportada pela empresa (isto é, se integra ou não a remuneração para os efeitos da legislação previdenciária), o valor descontado do trabalhador faz parte da remuneração devida em retribuição pelo trabalho prestado e deve ser considerado na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Plano de saúde conveniado.

13. A mesma lógica já referida se repete em relação ao plano de saúde conveniado pela empresa. Não obstante o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico de que trata a alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integrar a remuneração devida em retribuição ao trabalho prestado (arts. 22, I e § 2º, e 28, I e

§ 9º, da Lei nº 8.212, de 1991); o valor descontado do trabalhador referente ao plano de saúde integra a sua remuneração (base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias), logo, não pode ser excluído da base de cálculo do tributo, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

14. A base de cálculo do tributo não será reduzida pelo fato de existir eventual desconto relativo à coparticipação em plano de saúde. Ou seja, apesar de sobre a remuneração ocorrer o desconto referente à coparticipação em plano de saúde, esse valor descontado do trabalhador compõe a remuneração devida em retribuição pelo trabalho prestado e, assim, deve ser considerado na base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias.

Conclusão

15. Ante todo o exposto, conclui-se que: em relação ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado, o que se tributa não são os valores de tais benefícios, elencados no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, auferidos pelo empregado, tampouco as deduções em si. A tributação recai sobre a remuneração devida ao empregado em retribuição pelos serviços por ele prestados, antes de serem efetuadas as deduções relativas às coparticipações em tais benefícios. Os valores descontados do empregado referentes ao vale-transporte, ao auxílio alimentação e ao plano de saúde conveniado fizeram parte de sua remuneração e não podem ser excluídos da base de cálculo das Contribuições Sociais Previdenciárias, independentemente do tratamento dado à parcela suportada pela empresa.

Assinado digitalmente
LUÍS FELIPE VILLAR CAVALCANTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinado digitalmente

WILLIAM CHAVES SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit