



---

## Solução de Consulta nº 143 - Cosit

**Data** 28 de março de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO E HORÁRIO EXTRAORDINÁRIO INCORPORADO. PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. SALÁRIO-MATERNIDADE. ADICIONAIS DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE.

Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Por constituir parcela não indenizatória, de caráter contraprestativo e salarial, paga ao trabalhador em razão do seu exercício laboral em horário excedente ao apurado, em conformidade com a legislação trabalhista, o horário de trabalho extraordinário, incorporado ou não ao salário, constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento do trabalhador das suas atividades, por motivo de doença, a empresa lhe pagará o seu salário integral, que não detém natureza indenizatória, mas sim, constitui medida legal protetiva do salário do trabalhador contra eventuais infortúnios que lhe impeçam o exercício das suas atividades laborais. Constitui esse período, portanto, hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O auxílio-acidente é concedido, como indenização, ao segurado empregado, ao trabalhador avulso e ao segurado especial, quando, após a consolidação de lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resulte sequela definitiva. Tem natureza indenizatória, motivo pelo qual não constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 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. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 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.

Valores recebidos por empregados a título de salário-maternidade constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Valores recebidos por empregados a título de adicionais de insalubridade e de periculosidade são verbas de natureza remuneratória, razão pela qual constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 188, DE 27 DE JUNHO DE 2014. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 103, DE 2014. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 126, DE 2014. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 249, DE 23 DE MAIO DE 2017. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 188, DE 27 DE JUNHO DE 2014.

**Dispositivos Legais:** art. 7º, inciso XVI, da Constituição Federal de 1988; art. 196 do Decreto-Lei n.º 5.452, de 1943; art. 22, inciso I, e art. 28, § 9º, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991; art. 60, § 3º, e art. 86, ambos da Lei n.º 8.213, de 1991; art. 19, inciso V, da Lei n.º 10.522, de 2002; art. 104 e art. 214, §§ 2º, 4º e 14, do Decreto n.º 3.048, de 1999; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 2014; Portaria RFB n.º 745, de 2018. Nota PGFN/CRJ n.º 485, de 2016.

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

REVISÃO DA DÍVIDA PREVIDENCIÁRIA DOS MUNICÍPIOS. ECONTRO DE CONTAS. NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA.

A Lei n.º 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

O encontro de contas para fins de revisão da dívida previdenciária dos Municípios deve ocorrer nos limites do art. 11 da Lei n.º 13.485, de 2017, e não se confunde com a compensação de tributos na seara tributária, tampouco é suficiente para afastar a definição das hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

### **COMPENSAÇÃO.**

Não se reconhecem, com base no art. 11 da Lei n.º 13.485, de 2017, efeitos de alterar a incidência tributária das contribuições previdenciárias, tampouco direito à restituição ou compensação dos tributos correntes.

### **GFIP. PER/DCOMP. INEFICÁCIA PARCIAL.**

Dúvidas da consulente, de caráter operacional, quanto à forma de efetivação do encontro de contas relacionado ao desconto das dívidas Previdenciárias dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, fornecido

por meio do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, podem ser dirimidas por meio da Portaria RFB nº 754, de 21 de maio de 2018.

Ineficácia parcial do questionamento com base no inciso VII do art. 18 da IN RFB 1.396, de 2013.

Dispositivos Legais: art. 11, Lei nº 13.485, de 2017, art. 19, Lei nº 10.522, de 2002; art. 12, Decreto nº 9.568, de 2018, art. 3º, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; inciso VII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

## Relatório

Em petição protocolizada em 11 de julho de 2018, 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 uma lista de verbas às quais atribui natureza indenizatória. Em virtude disso, considera indevida a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre elas, fundamentando esse entendimento no inciso I do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional, relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

3. As rubricas apresentadas pela consulente, sobre as quais considera não haver incidência das contribuições sociais previdenciárias, são as seguintes, literalmente transcritas:

- a- *Terço constitucional de férias;*
- b- *- horário extraordinário;*
- c- *horário extraordinário incorporado;*
- d- *primeiros quinze dias do auxílio doença;*
- e- *auxílio acidente e aviso prévio indenizado;*
- f- *salário maternidade;*
- g- *gratificação de periculosidade;*
- h- *gratificação de penosidade, entre outros.*

4. Ao final, a consulente conclui a consulta com os seguintes questionamentos literalmente transcritos:

- 1) *Em sendo indevida a contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias incluídas em parcelamento de débitos, estas mesmas*

*verbas estariam também isentas da contribuição previdenciária no mês corrente, ou seja, quando da elaboração da folha de pagamento?*

- 2) *Os valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos, o município tem direito a restituição, em caso afirmativo, a restituição e/ou compensação se dará diretamente via GFIP ou por meio do PER/DCOMP?*

5. É o relatório.

## **Fundamentos**

6. 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 da Receita Federal do Brasil 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.

7. 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 n.º 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.

8. Em resposta ao primeiro questionamento da consulente, cumpre destacar que a Lei n.º 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal. Trata-se, portanto, de lei especial que embora possua conteúdo correlato ao tributário, explora os eventos na sua dimensão de direito financeiro - ramo do direito público que disciplina a atividade financeira do estado.

8.1. Em seu art. 11 a lei estabelece como o poder executivo fará o encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social decorrentes, isto é, o dispositivo regulamenta como deve ser feita a revisão daquela conta pública. Observa-se que o *caput* do referido art. 11 encerra-se com a expressão "*dentre outros*", indicando que a listagem estabelecida em seus incisos sobre a revisão mencionada é exemplificativa. De igual maneira, o inciso IV que regulamenta a revisão da indigitada conta pública no tocante aos valores de natureza indenizatória incluídos na base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias encerra-se com expressão "*tais como*", também denotando o caráter exemplificativo de sua listagem. Pois bem, em que pese a incongruência da listagem exemplificativa acerca do que são verbas indenizatórias com a legislação tributária-previdenciária, consabido que a Lei n.º 13.485, de 2017, é lei especial sobre o tratamento financeiro dado às verbas, e essa lei não tem o condão de alterar o tratamento tributário dado a cada uma dessas verbas, pois como lei especial, não derroga a norma tributária.

8.2. Para a solução da presente consulta impõe-se destacar o disposto no art. 48, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de que, quando da interpretação da legislação, a Administração Tributária deve observar o conjunto dos atos normativos expedidos pelas autoridades competentes. Nesse sentido a Portaria RFB nº 754, de 21 de maio de 2018, que regulamentou o art. 11 da Lei 13485, de 2017, esclarece o alcance das matérias tratadas no encontro de contas, nos seguintes termos:

Art. 1º O encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do Regime Geral de Previdência Social de que tratam os incisos II, III, IV, VII, VIII e IX do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, se dará na forma desta portaria.

[...]

Art. 2º O encontro de contas de que trata esta Portaria abrange:

[...]

III – as matérias objeto de ações de repetição de indébito; ou

IV – as situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

§ 1º No encontro de contas somente serão consideradas:

I - as matérias para as quais haja decisão definitiva na esfera administrativa ou transitada em julgado;

**II - as matérias para as quais haja decisão definitiva, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, caso estejam submetidas a esta sistemática;**

§ 2º Na hipótese do inciso II do § 1º deste artigo, se houver decisão desfavorável à Fazenda Nacional, somente serão consideradas as matérias incluídas em lista de dispensa de contestar e recorrer pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014. (grifou-se)

8.3. Conforme se pode constatar, a Portaria RFB nº 754, de 2018, estabelece regras regulamentares considerando o sistema legal vigente e as implicações de cada lei correlata, sem perder de vista a abrangência normativa das demais. Nessa perspectiva, a Lei nº 13.485, de 2017, não altera a legislação previdenciária, quer em relação à natureza das verbas trabalhistas, quer em relação à base de cálculo de incidência de contribuições previdenciárias, mas sim prevê a possibilidade de incluir no encontro de contas dos Municípios os débitos previdenciários oriundos da incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas consideradas indevidas por decisão definitiva na esfera administrativa ou transitada em julgado, ou por decisão definitiva proferida na forma prevista dos arts. 543-B e 543-C do CPC, desde que incluídas, neste último caso, na lista de dispensa de contestar e recorrer pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), observada a Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

8.4. Em específico, quanto à verba só ser reconhecida como indevida após o rito da Portaria PGFN/RFB nº 1, de 2014, tem-se, ainda, no mesmo sentido interpretativo, o disposto no art. 12 do Decreto nº 9.568, de 19 de novembro de 2018, o qual prevê que no encontro de contas somente serão considerados os valores reconhecidos em “conformidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observado o disposto nos seus § 4º, § 5º e § 7º”.

8.5. Ademais, interpretar de outro modo implicaria em instituir isenções. Todavia, a Constituição Federal assenta a necessidade de lei específica que regule exclusivamente a isenção ou o tributo em questão para que seja instituída a isenção (art. 150, § 6º). Outrossim, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estatui que os dispositivos que outorgam isenção devem ser interpretados literalmente, enquanto que o inciso IV do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, jamais poderia ser interpretado literalmente haja vista que a sua redação expressamente afirma que o seu conteúdo é meramente exemplificativo, além de estar contido dentro de um artigo que também é declaradamente exemplificativo. Quer dizer, haveria uma contradição exegética em atribuir valor literal a dispositivos que são explicitamente exemplificativos. Em rigor, o manifesto caráter exemplificativo confirma a ausência de propósito tributário e isentivo do dispositivo em exame.

9. 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.

10. Assim, quanto à incidência das contribuições 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.

11. 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.

12. Quanto ao mérito específico da consulta, constata-se que já foi editada pela Receita Federal do Brasil – RFB, no âmbito da Cosit, em relação 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.”

13. As rubricas denominadas pela consulente como: **horário extraordinário e horário extraordinário incorporado**, de acordo com **a Solução de Consulta Cosit nº 103, de 2014**, nos termos a seguir transcritos, constituem 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<sup>1</sup>, 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:

<sup>1</sup> DELGADO, Maurício Godinho. Curso de direito do trabalho. 10 ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 712.

(...).

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; (GRIFOU-SE)

(...).

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. ”



14. Os **primeiros quinze dias do auxílio-doença** foram tratados na Solução de Consulta Cosit n.º 126, de 2014, de caráter conclusivo quanto a não se constituírem hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, 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.

79. Dessa forma, há a incidência de contribuições previdenciárias sobre a importância paga pela empresa no 15 dias que antecedem o auxílio-doença.”  
(grifo nosso)

15. Nos termos do art. 86 da Lei n.º 8.213, de 1991, trecho a seguir transcrito, o **auxílio-acidente** é concedido, como indenização, ao segurado, quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultam sequelas que implicam redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exerce e é 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.

*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 sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia. (destacou-se)  
(...)

§ 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)  
(...)

16. Segundo se verifica, na forma da Lei n.º 8.213, de 1991, nos primeiros 15 (quinze) dias de afastamento do empregado, mesmo que por motivo de acidente e não, doença, aplica-se o instituto do auxílio-doença, pois, o pagamento do auxílio-acidente somente se dá mediante a precedência de um auxílio-doença, que, cessado, permitirá a efetivação de um auxílio-acidente, que somente é aplicável se houver consolidação de lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, que resultem sequela definitiva. 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: (destacou-se)*

*(...)*

*§ 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.*

17. Percebe-se que a tanto o art. 86 da Lei n.º 8.213, de 1991, quanto o art. 104 do RPS determinam, expressamente, a **natureza indenizatória do auxílio-acidente**. Por este motivo, esta verba **não constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias**.

18. O **Aviso Prévio Indenizado** foi tratado na **Solução de Consulta Cosit nº 249, de 2017**, que foi concluída nos termos a seguir transcritos (com grifos nossos), e também **não constitui hipótese de incidência das contribuições previdenciárias**:

*14.1. O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 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 nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 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.*

19. Sobre o **salário-maternidade**, conforme consta na **Solução de Consulta nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.212, de 1991.**” (grifo nosso)

20. Os **adicionais de insalubridade e de periculosidade** estão previstos no art. 196 Decreto-Lei nº 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 nº 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, delineia 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.

24. A Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017, dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos entes federativos e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal.

24.1. A revisão da dívida previdenciária dos Municípios deve ocorrer nos limites do art. 11 Lei nº 13.485, de 2017, e não se confunde com a definição das hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

25. Quanto ao segundo questionamento da consulente, insta destacar que não há a possibilidade de reconhecimento de indébitos de natureza tributária para as obrigações correntes com base no art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017. Conforme exposto anteriormente, o regime de desconto de dívidas dos Municípios conferido pela Lei nº 13.485, de 2017, não se confunde com a concessão de isenção na seara tributária, no que não se reconhecem, com base nas estritas hipóteses do encontro de contas dispostas naquela lei, direito à restituição ou compensação a alcançar as obrigações de natureza tributária correntes.

26. Para a melhor compreensão da questão importa destacar que, na seara tributária, para o reconhecimento do valor como indevido pela RFB, faz-se necessária a vinculação da Administração ao decidido pelos Tribunais Superiores. Tal vinculação é condicionada à manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer:

*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.*

*§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o **caput** conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.*

*§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o **caput** será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do*

*art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.*

**§ 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. (grifou-se)**

27. Observa-se, no mesmo sentido, para a interpretação do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, o disposto no art. 12, §2º, inciso III, do Decreto nº 13.485, de 2017 (abaixo transcrito). Logo, apenas os valores reconhecidos como indevidos pela Administração Tributária, conforme o art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, é que serão objeto do encontro de contas. A Lei nº 13.485, de 2017 trouxe regime especial de encontro de contas, de caráter especial, mas que não possui o condão de alterar as incidências tributárias, tampouco de constituir isenção em relação às verbas inclusas no referido encontro de contas:

*Art. 12. O encontro de contas entre débitos e créditos previdenciários dos Municípios e do RGPS ocorrerá por meio de requerimento do Município interessado para o órgão da União que administra os débitos ou os créditos dos Municípios de que trata o art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017.*

[...]

*§ 2º No encontro de contas somente serão considerados os valores reconhecidos em:*

[...]

*III - conformidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observado o disposto nos seus § 4º, § 5º e § 7º;*

28. Por fim, quanto ao terceiro questionamento da consulente, relativo à compensação de valores por meio de GFIP ou PER/DCOMP, impõe-se esclarecer que o encontro de contas, para fins de desconto da dívida de Municípios, a que se refere o art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, não se confunde com a compensação de natureza tributária, sendo aquele encontro de contas previsão especial da legislação, que não altera as normas gerais para a compensação tributária.

29. Eventuais dúvidas da consulente, de caráter operacional, quanto à efetivação do encontro de contas em relação ao desconto das dívidas Previdenciárias dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, fornecido por meio do art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, podem ser dirimidas na Portaria RFB nº 754, de 21 de maio de 2018. A disciplina dessa Portaria não se confunde com a da restituição ou compensação de pagamentos de tributos disposta na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017.

29.1. O questionamento relativo à restituição ou compensação por meio de GFIP ou PER/DCOMP, é de caráter operacional e abrange temas disciplinados expressamente em atos normativos publicados na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta, pelo que se declara a sua ineficácia parcial, com base no art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396, de 2013, conforme a seguir transcrito:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; [...]*

## **Conclusão**

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

- a) Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- b) Por constituir parcela não indenizatória, de caráter contraprestativo e salarial, paga ao trabalhador em razão do seu exercício laboral em horário excedente ao apurado, em conformidade com a legislação trabalhista, o horário de trabalho extraordinário, incorporado ou não ao salário, constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- c) Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento do trabalhador das suas atividades, por motivo de doença, a empresa lhe pagará o seu salário integral, que não detém natureza indenizatória, mas sim, constitui medida legal protetiva do salário do trabalhador contra eventuais infortúnios que lhe impeçam o exercício das suas atividades laborais. Constitui esse período, portanto, hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- d) Valores recebidos por empregados a título de auxílio-acidente, nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado, constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- e) Valores recebidos por empregados a título de aviso prévio indenizado (não trabalhado) não constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- f) Valores recebidos por empregados a título de salário-maternidade constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.
- g) Valores recebidos por empregados a título de adicionais de insalubridade e de periculosidade são verbas de natureza remuneratória, razão pela qual constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

31. Embora o entendimento da RFB quanto à maior parte das verbas listadas pela consulente seja de que sobre elas são devidas as contribuições sociais previdenciárias, ainda assim, responde-se-lhe às duas perguntas por si formuladas, e reproduzidas em sequência, nos termos que se sucedem, relativas a outras eventuais verbas, não citadas pela consulente, que se constituam em salário de contribuição e, por conseguinte, em hipótese de incidência da espécie tributária em comento.

- 1) *Em sendo indevida a contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias incluídas em parcelamento de débitos, estas mesmas verbas estariam também isentas da contribuição previdenciária no mês corrente, ou seja, quando da elaboração da folha de pagamento?*

31.1 Resposta: A Lei nº 13.485, de 2 de outubro de 2017 não é suficiente para alterar as hipóteses de incidência dos tributos, no que não institui isenção tributária. Dispõe sobre matéria específica, qual seja, o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional, relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sobre a revisão da dívida previdenciária dos Municípios pelo Poder Executivo federal. Por outro lado, a especificação ou a delimitação das verbas trabalhistas de natureza remuneratória, que constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias, estão contidas nas leis n.ºs: 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e no Decreto nº 3.048, de 1998, além de outros instrumentos normativos editados pela RFB, de caráter vinculante interno e externo.

- 2) *Os valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos, o município tem direito a restituição, em caso afirmativo, a restituição e/ou compensação se dará diretamente via GFIP ou por meio do PER/DCOMP?*

31.2 Resposta: Não. Conforme exposto, o regime de desconto de dívidas dos Municípios conferido pelo art. 11 da Lei nº 13.485, de 2017, não se confunde com a concessão de isenção na seara tributária, no que não se reconhecem, fora das hipóteses do específico encontro de contas dispostas naquela lei, direito à restituição ou compensação dos tributos correntes. Eventuais dívidas da consultante, de caráter operacional, quanto à efetivação do encontro de contas em relação ao desconto às dívidas Previdenciárias dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, fornecido por meio da Lei nº 13.485, de 2017, podem ser pesquisadas na Portaria RFB nº 754, de 21 de maio de 2018. A disciplina dessa Portaria não se confunde com a da restituição ou compensação de pagamentos de tributos disposta na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. O questionamento relativo à restituição ou compensação por meio de GFIP ou PER/DCOMP, portanto, é questionamentos de caráter operacional sobre temas disciplinados expressamente em atos normativos publicados na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta, no que se declara a ineficácia parcial do questionamento, com base no art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assinado digitalmente

**HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

27. 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

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

Assinado digitalmente  
**MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ**  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen Substituta

### **Ordem de Intimação**

29. 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