



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	108 – COSIT
DATA	7 de junho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INTERVALO INTRAJORNADA INDENIZADO. BASE DE CÁLCULO.

Após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, ocorrida em 11 de novembro de 2017, a verba paga em razão da supressão parcial ou total do intervalo intrajornada integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa de 1988, art. 195, I, *a*, e II; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 20, art. 22, I, e art. 28, I; Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1946, artigo 71, § 4º; Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, art. 1º e art. 6º.

RELATÓRIO

Em petição protocolizada em 25 de abril de 2022, a consulente acima identificada, 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, ante alteração promovida pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, no § 4º do artigo 71 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1946 (CLT).

2. A consulente formula as seguintes questões:

- 1) Está a Consulente obrigada a considerar na base de cálculo da contribuição previdenciária (o salário contribuição) as verbas relativas à indenização pela supressão ou redução do intervalo intrajornada?

2) Esta não incidência abrange a contribuição previdenciária a cargo do empregador e aquela suportada pelo empregado?

3. É o relatório.

FUNDAMENTOS

4. A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela RFB encontra-se prevista nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, regida pelo disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Trata-se de instrumento que tem por objetivo dar segurança jurídica àquele que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

5. Ressalta-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a efetiva ocorrência e exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, mas os toma em sua tipicidade e conexão com o campo semântico de texto normativo submetido a interpretação. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas por consulente ou terceiros com quem ele se relacione, bem como não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, ela se aplica (IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 45).

6. No presente caso, o objeto da consulta concerne na abrangência do pagamento previsto no § 4º do art. 71 da CLT pelos critérios materiais da regra-matriz de incidência tributária constantes dos artigos 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, correspondentes a aspectos da instituição das contribuições sociais previdenciárias previstas no art. 195, I, *α*, e II, da Constituição da República Federativa de 1988.

7. Para um preciso posicionamento da questão, impende reproduzir a previsão do tributo na Constituição, bem como o delineamento do seu aspecto material na lei de instituição, para, por fim, promover o cotejamento com a verba objeto do questionamento da consulente.

8. Na CRFB/88, estão previstas as contribuições sociais cuja arrecadação vincula-se à previdência social nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

9. Acerca da contribuição do empregador, a Lei nº 8.212, de 1991, dispõe:

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.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das **remunerações pagas ou creditadas**, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...)

(destacou-se)

10. Por sua vez, quanto à contribuição do empregado, dispõe a Lei nº 8.212, de 1991:

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

(...)

Art. 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;

(destacou-se)

11. Extrai-se do texto normativo que o aspecto material é composto pelos verbos “pagar”, “creditar”, “dever” ou “auferir”, conjugados com os complementos “a qualquer título” e “remuneração”, elementos nucleares para a incidência das contribuições sociais previdenciárias. Este, conceituado normativamente como retribuição ao empregado tanto pelos serviços prestados quanto pelo fato de colocar-se à disposição do empregador, por força do contrato de trabalho.

12. Nesse cenário, o termo “remuneração” tem a função de complemento verbal, integrando o núcleo da oração que estabelece o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária, bem como delimita a sua base de cálculo, como suporte mensurador das proporções reais do fato e delimitador dos componentes do débito, de forma imediata quanto ao art. 22, I, e como elemento central na definição de salário-de-contribuição do art. 28, I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

13. Destaca-se que o ordenamento jurídico prevê formas diferentes de cálculo da retribuição pelos serviços prestados em condições que, apesar de especiais, não desconfiguram a sua natureza remuneratória, como ocorre com as horas extras, pagas em razão da atividade laboral desenvolvida em circunstâncias específicas que ensejam aplicação de adicional, sem que, contudo, se configure lesão a direito do qual decorra responsabilidade por reparação. Em hipóteses como essa, preservada a natureza remuneratória da verba, incide a contribuição previdenciária, conforme pacificado no Tema Repetitivo 687 do Superior Tribunal de Justiça e cristalizado na Solução de Consulta Cosit nº 103, de 7 de abril de 2014.

14. Diferentemente da retribuição paga diretamente pelo empregador ou por terceiro em virtude do contrato de trabalho, atrelada à disposição ou a efetivos serviços prestados, seja com cálculo normal ou majorado por determinação legal, possuem natureza indenizatória as importâncias devidas na relação de emprego em razão de perda ou lesão de direito provocada de forma dolosa ou culposa pelo empregador ou seus prepostos, escapando do programa normativo delineado no texto que define o aspecto material e a base de cálculo para a incidência das contribuições sociais previdenciárias.

15. No mesmo sentido, não estão abarcadas pelo programa normativo utilidades entregues ao empregado para a realização do trabalho, ofertadas no interesse precípua da execução atividade a ser desenvolvida, e não como retribuição pelos serviços prestados ou pelo fato de o empregado colocar-se à disposição do empregador por força do contrato de trabalho.

16. Por fim, há que se destacar que, tratando da base de cálculo das hipóteses de incidência previstas nos incisos do art. 22 e no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o parágrafo nono deste artigo complementa o texto normativo com duas funções distintas: (i) ratificadora do critério (simbólica), confirmando os contornos externos do aspecto material previsto nos incisos dos *caputs* dos referidos artigos pela declaração expressa de que algumas verbas de natureza indenizatória não integram a base de cálculo; (ii) delimitadora interna, pormenorizando o

dimensionamento dos componentes do débito pela exclusão de parcelas que, embora possuam natureza remuneratória, não sofrem a incidência do tributo instituído nos referidos artigos.

17. Salienta-se que a análise acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias à luz da natureza remuneratória ou indenizatória de verbas pagas, devidas, creditadas ou auferidas no âmbito da relação trabalhista já foi objeto de Soluções de Consulta Cosit, notadamente nas soluções nº 103, de 2014, nº 126, de 2014, nº 188, de 2014, nº 143, de 2016, nº 156, de 2016, nº 117, de 2017, nº 143, de 2019 e nº 292, de 2019.

18. Fixadas essas premissas, salienta-se o tratamento normativo dado ao intervalo intrajornada e o pagamento por eventual trabalho realizado neste período pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, e a alteração promovida pela Lei nº 13.467, de 2017.

19. Tratando da hipótese de exercício de atividade laboral durante o período de intervalo intrajornada prevista no *caput* do art. 71 da CLT, o § 4º do artigo, com a redação posta pela Lei nº 8.923, de 1994, dispunha:

“Quando o intervalo para repouso e alimentação, previsto neste artigo, não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a **remunerar o período correspondente com um acréscimo** de no mínimo 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho”

(destacou-se).

20. Com esse desenho normativo, verifica-se a previsão de uma forma majorada de cálculo da retribuição pelos serviços prestados em condições especiais, sem que o legislador tenha identificado na circunstância de esse trabalho ocorrer durante o período intrajornada fundamento para destacar do pagamento compensação distinta da remuneração, mas apenas a redimensionando.

21. Nesse sentido, no enunciado III da sua Súmula nº 437, o Tribunal Superior do Trabalho fixou entendimento acerca da natureza salarial da parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, cabendo pontuar que, na seara trabalhista, prevalece a concepção segundo a qual salário integra o conceito de remuneração, sendo, inclusive, seu principal componente, concernente na parcela paga diretamente ao empregado pelo empregador em função do contrato de trabalho, sendo complementada pelas parcelas pagas por terceiros ao empregado, mas também em função do contrato de trabalho, como as gorjetas.

22. Por oportuno, colaciona-se o inteiro teor da Súmula nº 437 do TST:

INTERVALO INTRAJORNADA PARA REPOUSO E ALIMENTAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 71 DA CLT (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 307, 342, 354, 380 e 381 da SBDI-1) - Res. 185/2012, DEJT divulgado em 25, 26 e 27.09.2012

I - Após a edição da Lei nº 8.923/94, a não-concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o pagamento total do período correspondente, e não apenas daquele suprimido, com acréscimo de, no mínimo, 50% sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho (art. 71 da CLT), sem prejuízo do cômputo da efetiva jornada de labor para efeito de remuneração.

II - É inválida cláusula de acordo ou convenção coletiva de trabalho contemplando a supressão ou redução do intervalo intrajornada porque este constitui medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, garantido por norma de ordem pública (art. 71 da CLT e art. 7º, XXII, da CF/1988), inafanável à negociação coletiva.

III - Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei nº 8.923, de 27 de julho de 1994, quando não concedido ou reduzido pelo empregador o intervalo mínimo intrajornada para repouso e alimentação, repercutindo, assim, no cálculo de outras parcelas salariais.

IV - Ultrapassada habitualmente a jornada de seis horas de trabalho, é devido o gozo do intervalo intrajornada mínimo de uma hora, obrigando o empregador a remunerar o período para descanso e alimentação não usufruído como extra, acrescido do respectivo adicional, na forma prevista no art. 71, caput e § 4º da CLT.

23. Ante o tratamento normativo dado ao pagamento pelo trabalho exercido durante o intervalo intrajornada pela Lei nº 8.923, de 1994, dada sua natureza remuneratória, a verba encontrava-se abarcada pelos critérios materiais da regra-matriz de incidência tributária constantes dos artigos 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrando, portanto, a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

24. Todavia, com a alteração promovida pela Lei nº 13.467, de 2017, o § 4º do artigo art. 71 da CLT passou a ter a seguinte redação:

§ 4º A não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o **pagamento, de natureza indenizatória**, apenas do período suprimido, com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.

25. O novo desenho normativo, que entrou em vigor em 11 de novembro de 2017, por força do art. 6º da Lei nº 13.467, de 2017, prevê o pagamento específico, destacado, de um montante pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada mínimo, calculado pela aplicação de um acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração.

26. Verifica-se que o legislador optou por não mais determinar a retribuição do trabalho executado em condições especiais de forma majorada, sem desconfigurar a natureza remuneratória que privilegiava, mas desdobrar o fenômeno em dois aspectos, prevendo um pagamento destacado especificamente pela supressão do direito previsto no *caput* do artigo 71 da CLT, sem prejuízo do cômputo da hora trabalhada para fins de remuneração, pois ausente dispositivo que autorize o abatimento do mesmo período.

27. Com este novo tratamento dado a eventual supressão, parcial ou total, do intervalo intrajornada, destacado da retribuição pelos serviços efetivamente prestados ou pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, e sem prejuízo desta, é possível concluir que a expressão *natureza indenizatória* inserta no dispositivo não possui apenas intuito declaratório, mas consubstancia sinal de valoração superveniente e ferramenta de interpretação das repercussões jurídicas do fato típico do qual trata, permitindo distinguir dois aspectos da mesma realidade, o ato objeto do contrato de trabalho que enseja a remuneração e a concomitante lesão do direito trabalhista que enseja a reparação.

28. Entretanto, há de se ponderar que isso necessariamente reverbera na seara das obrigações trabalhistas, mas não necessariamente vincula a tributária. Isso porque, mesmo que o pagamento destacado pela supressão parcial ou total do direito a intervalo intrajornada ostente textualmente natureza indenizatória, não há qualquer disposição legal, mesmo após a vigência da Lei 13.467, de 2017, determinando que a verba paga, creditada, devida ou auferida por força do § 4º do artigo art. 71 da CLT não corresponde ao aspecto material da regra-matriz delineada no art. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1992. Ou seja, não houve fato novo que extinga a percepção de que o fato gerador ocorre com a retribuição do trabalho desempenhado durante o período reservado, por lei,

ao repouso e alimentação. A não incidência do tributo na relação trabalhista é uma exceção, e as exceções tributárias reclamam disposição expressa pontual e interpretação literal.

29. Essa constatação não reduz a lei, face aos reflexos significativos sobre (todos) os direitos trabalhistas, como férias, 13º salário e FGTS. Porém, para adentrar os domínios tributários, é mandatória a verdade material, a alcunha imposta em lei não transmuda a essência (tributária) da verba; a hipótese de incidência tributária debruça-se sobre o fato gerador definido em lei, a qual reza que incidem as referidas contribuições sobre valor pago, "*a qualquer título*", para retribuir o trabalho. Então, se o pagamento, à semelhança da hora extraordinária, é retribuição por trabalho desempenhado em horário extra, a circunstância amolda-se à hipótese de incidência por excelência do tributo previdenciário, que é a contraprestação pelo trabalho realizado. Dessa forma, o valor, a qualquer título, pago para retribuir o labor, satisfaz o fato gerador em exame.

30. O único argumento para afastar a tributação seria o arbitramento legal da "natureza indenizatória", mas, como dito, a legislação tributária é imune a essas vicissitudes, primeiro devido à autonomia do tipo tributário, que é quem descreve abstratamente a hipótese de incidência, segundo, devido à expressão de *redundância necessária* "a qualquer título", que radicaliza e oblitera de vez qualquer incerteza. Da perspectiva legal tributária, a simples alteração do título da verba não modifica o evento fatural. Nesse sentido, há sempre que se perquirir a realidade intrínseca sem embargo do invólucro vocabular que a reveste, sendo essa a essência hermenêutica do caso em vista.

31. Outra evidência a ser considerada é que em todas as demais hipóteses com repercussão tributária, a Reforma Trabalhista, Lei nº 13.467, 2017, tomou as medidas necessárias para afastar a incidência dos tributos em questão: alterou diretamente o § 9º, art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, ou rechaçou nomeadamente as contribuições previdenciárias, como no art. 457 da CLT. Logo, quando o quis, o legislador o fez. Por simetria lógica, seria feito o mesmo para o caso em revisão se essa fosse a *mens legis*. Mas não só por apego à lógica, a ordenança tributária também reclama essa medida legal para que a tributação não irradie sobre a indigitada verba paga em contraprestação ao labor executado. Portanto, não parece haver razão para supor que a lei, com mera mudança de rótulo e sem manipular a lei dessas exações ou sequer citá-las, colimou atribuir efeitos tributários diversos à realidade que permaneceu incólume; repisa-se, em situações análogas, essa mesma lei o fez, não sendo crível que para esse caso singular a lei tomou outro rumo esperando resultado tributário idêntico e pacífico.

32. Outrossim, admitindo que há conflito entre o art. 71 da CLT e a tributação da Lei nº 8.212, de 1991, é cediço que em caso de antinomia entre lei especial e lei geral prevalece a regra especial, então, se há ali na CLT, uma determinação geral para firmar o tratamento jurídico da verba, deve-se ter em conta que há, também, lei especial estabelecendo o tratamento tributário das verbas para as contribuições previdenciárias, que é a Lei nº 8.212, de 1991. Por conseguinte, a Lei nº 8.212, de 1991, prevalece sobre a CLT para definir o tratamento tributário, das contribuições previdenciárias, do pagamento alusivo ao trabalho executado no intervalo intrajornada previsto no art. 71 da CLT.

33. Em síntese, é pertinente a tributação previdenciária porque: (i) a contraprestação pelo trabalho executado é fato gerador dos tributos em exame; (ii) a atribuição formal, em lei trabalhista, de natureza indenizatória a verba é insuficiente para descaracterizar o fato gerador do tributo, e, como lei especial, prevalece o determinado na lei tributária no concernente à aplicação de tributos; e (iii) seria necessária cláusula excluindo expressamente a verba da hipótese de incidência (inclusive, a mesma lei o fez para outras verbas que excluiu da base de cálculo dos mesmos tributos).

CONCLUSÃO

34. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, ocorrida em 11 de novembro de 2017, a verba paga em razão da supressão parcial ou total do intervalo intrajornada integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição.

Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital
WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital
ANDRE ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da referida Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação