NUP 00100.000647/2023-16
PROA 23/1000-0032279-4

PARECER N° 20.580/24

Assessoria Jurídica e Legislativa

EMENTA:

INTERVALO INTRAJORNADA MÍNIMO. INDENIZAÇÃO DEVIDA PELA SUPRESSÃO TOTAL OU PARCIAL. ART. 71, § 4º, DA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO. LEI Nº 13.467/2017. CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. PLANILHA DE CUSTOS. INCLUSÃO DA PARCELA NAS RUBRICAS SEM INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. POSICIONAMENTO DIVERGENTE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. MANUTENÇÃO DO ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

1. De acordo com a redação dada pela Lei nº 13.467/2017 ao § 4º do art. 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), 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.

2. Considerando o atual texto do § 4º do art. 71 da CLT, é razoável a interpretação realizada pela Administração Pública no sentido de incluir o valor da indenização devida pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada entre as parcelas sobre as quais não incide contribuição previdenciária nas planilhas de custos dos procedimentos licitatórios realizados para contratação de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra de vigilância.

3. Nada obstante a Receita Federal do Brasil tenha consignado, na Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, entendimento de que seria devido o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a indenização a título de intervalo intrajornada não gozado, inexiste consenso jurisprudencial acerca do tema, sendo defensável, presentemente, a manutenção do entendimento administrativo embasado na literalidade do § 4º do art. 71 da CLT.

4. Eventuais pedidos de revisão contratual decorrentes da aplicação da COSIT nº 108/2023 deverão ser analisados de forma casuística, a fim de identificar a presença dos requisitos autorizadores do pedido de reequilíbrio econômico-financeiro. Parecer nº 16.496.

5. Nas licitações e contratos futuros, quando houver previsão de habitualidade no pagamento da indenização pela supressão do intervalo intrajornada, recomenda-se avaliar a exigência de oferecimento, pela empresa, de garantia equivalente aos custos de eventual condenação ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre tal parcela, bem como a previsão na matriz de riscos, dentre os possíveis eventos supervenientes à assinatura do contrato que possam causar impacto em seu equilíbrio econômico-financeiro.

AUTORA: CRISTINA ELIS DILLMANN

Aprovado em 25 de março de 2024.

A consulta ao processo eletrônico está disponível em https://supp.pge.rs.gov.br mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 00100000647202316 e da chave de acesso 00229e4d

---

Documento assinado eletronicamente por ARTUR PAULO SANTOS DE MIRANDA, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 34085 e chave de acesso 00229e4d no endereço eletrônico https://supp.pge.rs.gov.br. Informações adicionais: Signatário (a): ARTUR PAULO SANTOS DE MIRANDA, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO). Data e Hora: 25-03-2024 14:14. Número de Série: 376080401249302208579776574 22. Emissor: Autoridade Certificadora SERPRORFBv5.

PARECER

INTERVALO INTRAJORNADA MÍNIMO. INDENIZAÇÃO DEVIDA PELA SUPRESSÃO TOTAL OU PARCIAL. ART. 71, § 4º, DA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO. LEI Nº 13.467/2017. CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. PLANILHA DE CUSTOS. INCLUSÃO DA PARCELA NAS RUBRICAS SEM INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. POSICIONAMENTO DIVERGENTE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. MANUTENÇÃO DO ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.

1. De acordo com a redação dada pela Lei nº 13.467/2017 ao § 4º do art. 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), 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.

2. Considerando o atual texto do § 4º do art. 71 da CLT, é razoável a interpretação realizada pela Administração Pública no sentido de incluir o valor da indenização devida pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada entre as parcelas sobre as quais não incide contribuição previdenciária nas planilhas de custos dos procedimentos licitatórios realizados para contratação de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra de vigilância.

3. Nada obstante a Receita Federal do Brasil tenha consignado, na Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, entendimento de que seria devido o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a indenização a título de intervalo intrajornada não gozado, inexiste consenso jurisprudencial acerca do tema, sendo defensável, presentemente, a manutenção do entendimento administrativo embasado na literalidade do § 4º do art. 71 da CLT.

4. Eventuais pedidos de revisão contratual decorrentes da aplicação da COSIT nº 108/2023 deverão ser analisados de forma casuística, a fim de identificar a presença dos requisitos autorizadores do pedido de reequilíbrio econômico-financeiro. Parecer nº 16.496.

5. Nas licitações e contratos futuros, quando houver previsão de habitualidade no pagamento da indenização pela supressão do intervalo intrajornada, recomenda-se avaliar a exigência de oferecimento, pela empresa, de garantia equivalente aos custos de eventual condenação ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre tal parcela, bem como a previsão na matriz de riscos, dentre os possíveis eventos supervenientes à assinatura do contrato

que possam causar impacto em seu equilíbrio econômico-financeiro.

Trata-se de processo administrativo eletrônico inaugurado por esta Procuradoria-Geral do Estado com o objetivo de tramitar consulta encaminhada pelo Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul (MP/RS). A dúvida jurídica diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de intervalo intrajornada não gozado, tendo em vista que, nada obstante a Reforma Trabalhista tenha alterado o § 4º do artigo 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), conferindo, expressamente, natureza indenizatória à referida parcela, a Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, estabeleceu orientação no sentido de incluir o referido valor na Base de Cálculo das Contribuições Sociais e Previdenciárias.

Do Ofício nº 453/2023/GABPGJ (fls. 04-08) extraem-se os seguintes questionamentos:

> 1) Diante da divergência entre a legislação trabalhista e o posicionamento exposto na Solução de Consulta (COSIT) nº 108, é correto assentar a natureza salarial da verba relativa à intrajornada não gozada para fins tributários, acarretando o recolhimento da contribuição Previdenciária patronal, mais as terceiras entidades?
>
> 2) Essa verba deve ser computada para integrar os cálculos do décimo terceiro salário, férias, abono pecuniário, valor de um terço do período de férias, aviso prévio trabalhado etc., assim como ocorre, por exemplo, com as horas extras habituais?
>
> 3) O Ministério Público/RS deve acatar pedidos de revisão de contratos em vigência, com fundamento na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 108, de 2023, em que pese a verba do intervalo intrajornada esteja constando expressamente como de natureza indenizatória na planilha de custos e formação de preços? Se afirmativo, a revisão deve ser concedida a partir de qual data?
>
> 4) Devemos continuar considerando a verba referente ao intervalo intrajornada (intervalo para repouso e alimentação) como de natureza indenizatória, não sendo base de cálculo para incidência do FGTS na planilha de custos e formação de preços, nos moldes preconizados pela Instrução Normativa MTP nº 2, de 2021?
>
> 5) Pergunta-se ainda, se a Unidade de Fiscalização dos Contratos de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra deve, também, verificar, mensalmente, se houve incidência (desconto) das contribuições sociais previdenciárias sobre o salário-de-contribuição dos empregados, incluindo a verba intervalo intrajornada (intervalo para repouso e alimentação), conforme a parte final da ementa da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 108, de 2023?
>
> 6) Além disso, pergunta-se como este Ministério Público deve agir frente às convenções coletivas de trabalho que atribuem natureza indenizatória para a verba intervalo intrajornada, ou seja, sem as incidências de contribuição previdenciária tanto patronal quanto dos empregados e para o FGTS, bem como para cômputo do cálculo de outras rubricas como décimo terceiro, férias, abono pecuniário, valor de um terço do período de férias, aviso prévio trabalhado, assim como ocorre, por exemplo, com as horas extras habituais?

O expediente encontra-se instruído, ainda, com a lista dos postos de vigilância das unidades

prediais do MPRS (fls. 09-24); cópia da Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, da Receita Federal (fls. 25-35 e 78-89); cópia do Contrato de Prestação de Serviços nº 135/2019, firmado entre o Estado do Rio Grande do Sul, por intermédio da Procuradoria-Geral de Justiça, órgão administrativo do MP/RS, e a empresa Lince Segurança Patrimonial LTDA (fls. 36-70); cópia do Procedimento de Gestão Administrativa nº 00583.000.052/2023, instaurado pelo MP/RS a fim de sanar a dúvida ora submetida à consulta (fls. 71-126), incluindo a análise jurídica empreendida pela Unidade de Assessoramento Jurídico do MP/RS, que concluiu pela obrigatoriedade de recolhimento da contribuição patronal sobre o valor do intervalo intrajornada não gozado (fls. 100-108), e a subsequente manifestação de entendimento contrário exarada pela empresa contratada, com fundamento na literalidade do atual texto do § 4º do art. 71 da CLT (fls. 113-115).

É o relatório.

1. Considerando o objeto dos autos, cumpre transcrever, prefacialmente, a redação do § 4º do art. 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) em sua versão original, dada pela Lei nº 8.923/1994:

> Art. 71.
>
> …
>
> § 4º - 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% (cinqüenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho.** (Incluído pela Lei nº 8.923, de 27.7.1994)

A alteração empreendida, dessa forma, manteve a obrigatoriedade da concessão do intervalo intrajornada, considerando tratar-se de medida de higiene, saúde e segurança do trabalho, conforme previsão do art. 611-B, XVII, da CLT, e do art. 7º, XXII, da CF/88.

No entanto, quando inviável a concessão do intervalo intrajornada, a norma determina o pagamento da indenização pelo período suprimido, conforme já analisado no Parecer n° 16.959/2017, no qual ficou consignado que "*em caráter excepcional, é possível que, nas escalas de trabalho de vigilantes no regime de 12 X 36, seja ajustada a supressão da concessão do intervalo intrajornada*", desde que ocorra o pagamento da parcela prevista no artigo 71, § 4º, da CLT (Parecer 16.959. Data Aprovação 04/04/2017. Proc 16/2400-0000056-0. Autora: Procuradora do Estado Adriana Maria Neumann).

2. Quando verificada a referida situação excepcional, que é objeto da presente consulta, cumpre perscrutar acerca da **natureza jurídica da parcela devida em razão da supressão do intervalo intrajornada**, questão abordada da seguinte forma na fundamentação do Parecer nº 18.124/2020, *in verbis*:

> Haja vista que a citada disposição legal foi objeto da chamada reforma trabalhista, cumpre elucidar que **a alteração veio na contramão do que vinha decidindo a jurisprudência, com ênfase na natureza que passou de salarial para indenizatória, conforme demonstra a doutrina**:
>
> [...]

No particular, releva notar que o § 4º, inserido no artigo 71 da CLT, inova de forma desfavorável ao trabalhador, na medida em que prevê que ***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. (BRASIL, 2017a)*

Aqui, de forma inequívoca, o Congresso Nacional legislou in pejus para o trabalhador, isso porque a jurisprudência dominante assentou, justamente, o contrário, ou seja, o entendimento de que:

"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." (BRASIL, 2012)

A parcela paga por força da supressão do intervalo intrajornada passa ter caráter indenizatório, e não salarial. Duplo prejuízo ao trabalhador, vez que <u>não haverá recolhimento de contribuições para o FGTS e INSS.</u>

A natureza salarial da parcela visa a obstaculizar, justamente, o empregador de reduzir ou suprimir o intervalo intrajornada, impondo-lhe um ônus maior se assim optar. Qual seja: integração da parcela no cálculo das demais verbas, o que encarece sobremaneira as verbas rescisórias pagas por ocasião da extinção do contrato de trabalho. (CARVALHO, Fábio Lopes de. A reforma trabalhista e a Justiça do trabalho: breves comentários à Lei 13.467/2017. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região, Brasília, DF, v. 21, n. 2, p. 43-52, nov. 2017. p. 47-48). – Grifou-se.

No mesmo sentido, pois, esclarece o artigo "A jornada de trabalho e a Lei n. 13.467/2017: o esvaziar da ampulheta na nova lógica da contagem do tempo do trabalho":

[...]

5 INTERVALOS

A CLT prevê, além do intervalo obrigatório de onze horas consecutivas entre duas jornadas de trabalho (artigo 66, mantido na íntegra pela reforma), um intervalo, no curso de cada jornada, para repouso ou alimentação (artigo 71). Como é cediço, àquele dá-se a denominação de intervalo interjornada; ao segundo, intervalo intrajornada .

De acordo com dicção do § 2º do artigo 71 da CLT, os chamados intervalos intrajornada não se computam na duração do trabalho. Disso decorrem efeitos práticos importantes. Por não integrar a jornada de trabalho, o tempo correspondente ao intervalo para repouso ou alimentação não é remunerado pelo empregador. Destarte, quando a Constituição menciona que a duração normal do trabalho, em termos diários, é de oito horas, não está incluindo aí o intervalo intrajornada. Isso significa que, durante o período de descanso, o empregado não está à disposição de seu empregador, isto é, nem está prestando serviços, tampouco aguardando ordens.

A disciplina legal quanto aos intervalos intrajornada impacta alterações relevantes no atual cenário. ***Doravante, reza a lei que a não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo implicará o pagamento - e a título meramente indenizatório - apenas do período suprimido, com acréscimo de 50%, o que implica***

superação in totum do entendimento consubstanciado na Súmula n. 437 editada pelo Tribunal Pleno do Colendo Tribunal Superior do Trabalho*, na sessão extraordinária do dia 14/9/2012, na qual se aprovaram modificações na jurisprudência da Corte, com a unificação das Orientações Jurisprudenciais n. 307, 342, 354, 380 e 381 da SBDI-1, relativas ao intervalo intrajornada .* (TUPINAMBÁ, Carolina. A jornada de trabalho e a Lei n. 13.467/2017: o esvaziar da ampulheta na nova lógica da contagem do tempo do trabalho = The work journey and law n. 13.467/2017: emptying of the hourglass in the new logic of job time count. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, Belo Horizonte, MG, n. especial, p. 49-66, nov. 2017.) – Grifou-se.

(Parecer 18124. Data Aprovação 02/04/2020. Proc 19/0500-0005553-0. Autores: Procuradores do Estado Victor Herzer da Silva e Fernanda Foernges Mentz) (Grifou-se).

Ainda nesse sentido, veja-se a doutrina de Luciano Martinez acerca da evolução jurisprudencial e legal quanto à natureza jurídica da parcela referente à supressão do intervalo intrajornada:

A supressão do intervalo intrajornada justificou, durante longos anos, tanto para urbanos quanto para rurais, a aplicação da redação originária do disposto no § 4º do art. 71 da CLT, criado pela Lei n. 8.923/94. Observe-se: "Quando o intervalo para repouso e alimentação [...] não for concedido pelo empregador, este ficará obrigado a remunerar o período correspondente com um acréscimo de no mínimo cinquenta por cento sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho".

(...)

Averbe-se, por outro lado, que a vantagem ora em análise teria, por suas características compensatórias de direito suprimido, natureza indenizatória, não devendo ser, por isso, base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária. Esse entendimento, entretanto, não foi o dominante, porque **o TST, vinculado à literalidade do texto constante do § 4º do art. 71 da CLT ("ficará obrigado a remunerar"), produziu orientação jurisprudencial no sentido de que a verba em debate teria natureza salarial.** Veja-se:

Súmula 437, III, do TST. Possui natureza salarial a parcela prevista no art. 71, § 4º, da CLT, com redação introduzida pela Lei n. 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 (destaques não constantes do original).

Diante disso, **tal qual ocorre com qualquer outra verba salarial de ocorrência habitual, tornar-se-iam exigíveis a integração e a reflexão sobre outras parcelas remuneratórias como, por exemplo, férias e 13º salários, e sobre o FGTS.**

Pois bem. As interpretações realizadas pelo TST incomodaram o setor empresarial que, além de afirmar-se sufocado por uma incessante crise econômica, se dizia fustigado pelas teses da Justiça do Trabalho. Esse foi, sem dúvidas, um dos principais móveis para o **lançamento do projeto de reforma trabalhista, afinal concretizado em 2017 por meio da Lei n. 13.467, de 13 de julho de 2017.**

O referido diploma legal promoveu, então, uma mudança significativa na redação do § 4º do art. 71 da CLT, moldando-o às perspectivas patronais que, evidentemente, levarão ao cancelamento ou à revisão da mencionada Súmula 437 do TST.

(...)

Perceba-se que a partir da vigência da Lei n. 13.467/2017, a não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo para repouso e alimentação a empregados urbanos e rurais, implicará apenas o pagamento do período suprimido com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho. Mais que isso, note-se que a nova redação prevê o pagamento de natureza indenizatória desse período suprimido, e não mais o pagamento de natureza remuneratória como antes entendia o TST. (Martinez, Luciano. *Reforma trabalhista – entenda o que mudou: CLT comparada e comentada.* 2. ed.São Paulo: Saraiva Educação, 2018) (Grifou-se).

Após o advento da Reforma Trabalhista, portanto, a doutrina especializada passou a entender, em consonância com a literalidade do novo texto do § 4º do art. 71 da CLT, que a parcela devida a título de intervalo intrajornada tem caráter indenizatório, e não remuneratório, afastando, por conseguinte, a incidência de contribuições previdenciárias e o reflexo sobre parcelas remuneratórias, tais como férias e 13º salários, e sobre o FGTS.

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho também se adequou à inovação legislativa, passando a aplicar a Súmula n° 437 apenas ao período anterior à Reforma Trabalhista, conforme se extrai, exemplificativamente, do excerto de ementa de julgado abaixo transcrito:

(...)

3 - AGRAVO DO RECLAMANTE. RECURSO DE REVISTA. ACÓRDÃO PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.467/2017. **INTERVALO INTRAJORNADA. CONCESSÃO PARCIAL. CONDENAÇÃO ABRANGENDO PERÍODO CONTRATUAL ANTERIOR E POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.467/2017.** TRANSCENDÊNCIA JURÍDICA RECONHECIDA NA DECISÃO AGRAVADA . In casu, **o descumprimento da concessão do intervalo intrajornada se deu em período anterior e posterior à vigência da Lei 13.467/2017, razão pela qual deve ser aplicado o entendimento desta Corte consolidado na Súmula nº 437 para o período anterior, e a nova redação do art. 71 da CLT para o período posterior, em observância ao princípio do "tempus regit actum"** . Tal como proferida, a decisão agravada está em conformidade com o entendimento que vem sendo adotado por esta Corte acerca da nova sistemática trabalhista. Agravo não provido. (...) (RRAg-20645-25.2020.5.04.0029, 5ª Turma, Relator Ministro Breno Medeiros, DEJT 15/12/2023) (Grifou-se).

Para os fins específicos de não incidência do FGTS, O Ministério do Trabalho e Previdência também reconheceu a ausência de caráter salarial da indenização por intervalo intrajornada não gozado após a entrada em vigor da Lei nº 13.467/2017, conforme se denota das seguintes disposições da Instrução Normativa/MTP nº 02/2021, *in verbis:*

Art. 218. O Auditor-Fiscal do Trabalho deve verificar o recolhimento do FGTS e da Contribuição Social incidentes sobre a remuneração paga ou devida aos trabalhadores, nos seguintes percentuais, estabelecidos em lei:

I - FGTS, à alíquota de oito por cento; e

II - Contribuição Social prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 110, de 2001, à alíquota

de cinco décimos por cento.

(...)

Art. 221. **Consideram-se de natureza salarial, para fins do disposto no art. 218, as seguintes parcelas**, além de outras identificadas pelo caráter de contraprestação do trabalho:

(...)

XXVI - valor relativo ao período integral do intervalo intrajornada, quando não concedido em seu período mínimo antes de 11 de novembro de 2017, data de início da vigência da Lei nº 13.467, de 2017;

XXVII - parcela à qual for atribuída natureza salarial, por força de convenção ou acordo coletivo de trabalho;

XXVIII - hora ou fração trabalhada durante o intervalo intrajornada;

(...)

Art. 222. **Não integram a remuneração**, para fins do disposto no art. 218:

(...)

XXXII - **indenização devida pelo período parcial ou integral de intervalo intrajornada suprimido, quando o fato gerador for originado a partir de 11 de novembro de 2017, data de início da vigência da Lei nº 64 13.467, de 2017;** (Retificado pela Retificação publicada no DOU de 07 de dezembro de 2021, Seção 1, Página 161)

(in https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/assuntos/legislacao/PDFINn2de8denovembrode2021compilado29.12.2022.pdf, acesso em 05/03/2024)

A partir da entrada em vigor da Reforma Trabalhista, portanto, de acordo com o entendimento do Ministério do Trabalho e Previdência, para fins de incidência do FGTS, apenas a hora ou fração *trabalhada* durante o intervalo intrajornada possui natureza remuneratória, estando excluída de tal conceito a indenização pelo período parcial ou integral de intervalo intrajornada suprimido.

Consoante as disposições legais, os entendimentos administrativos e as lições da doutrina trabalhista adrede abordados, portanto, ficou assentada a natureza jurídica indenizatória da parcela devida em razão da não concessão ou da concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo a partir da reforma trabalhista promovida pela Lei nº 13.467/2017.

3. Nada obstante as conclusões acima externadas, a Receita Federal do Brasil divulgou a Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023 (fls. 25-35 e 78-89), da qual se extrai a seguinte ementa:

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.

Da fundamentação da referida Solução de Consulta, extrai-se o entendimento no sentido de que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.467/2017 no § 4º do art. 71 da CLT produz efeitos no âmbito das obrigações trabalhistas, mas não vincularia a seara tributária, conforme se extrai dos seguintes excertos, *in litteris*:

> 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 <u>não</u> 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, <u>há de se ponderar que isso necessariamente reverbera na seara das obrigações trabalhistas, mas não necessariamente vincula a tributária</u>. Isso porque, mesmo que o pagamento destacado pela supressão parcial ou total do direito a intervalo intrajornada ostente textualmente natureza indenizatória, <u>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</u>. 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; <u>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.</u>
>
> Então, <u>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</u>

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 fatual. 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).(Grifou-se).

No mesmo sentido das conclusões delineadas na COSIT 208/2023, observa-se que na Tabela 54 - Tabela de Rubricas do eSocial, disponibilizada pelo Ministério da Fazenda, o código eSocial1140 (*Intervalo para repouso e alimentação, quando não concedido integralmente*), mesmo após a Reforma Trabalhista, continuou indicando a Incidência Tributária da Previdência Social e do IRRF, excluindo apenas o FGTS, que tem natureza trabalhista (disponível em:

https://www.sped.fazenda.gov.br/spedtabelas/AppConsulta/publico/aspx/ConsultaTabelasExternas.aspx?CodSistema=esocial. Acesso em: 10/01/2024).

Os dispositivos legais da Lei nº 8.212/1991 que fundamentaram as conclusões externadas pela Receita Federal possuem a seguinte redação:

> 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
>
> (...)
>
> 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cotejando a redação dos dispositivos acima transcritos com as razões externadas na COSIT 108/2023, com a devida vênia, identificam-se contradições e, consequentemente, fundamentos jurídicos razoáveis para afastar as conclusões alcançadas na referida Consulta.

Prefacialmente, cumpre registrar que ficou expressamente consignado na Solução de Consulta a necessidade de "*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*.".

Exatamente em razão dessa distinção é que a *indenização* devida em razão da supressão total ou parcial do intervalo intrajornada não se amolda à hipótese de incidência descrita nos artigos 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212/1991, que pressupõe o pagamento de remuneração devida "*pelos serviços efetivamente prestados"* ou "*pelo tempo à disposição do empregador*". Com efeito, a retribuição pela hora ou fração *trabalhada* durante o intervalo intrajornada, conforme bem salientado no já transcrito art. 221, XXVIII, da Instrução Normativa MTP nº 2, de 2021, continua tendo natureza salarial mesmo após a Reforma Trabalhista, pois esta parcela, sim, amolda-se à referida hipótese de incidência.

Nessa senda, embora tenha sido reconhecido expressamente na COSIT 108/2023 que o legislador separou os valores devidos em razão do trabalho e em razão da lesão ao direito trabalhista, tal divisão foi, com a devida vênia, indevidamente ignorada para alcançar a conclusão no sentido de que a

indenização também estaria enquadrada no fato gerador definido em lei, segundo o qual incidem contribuições previdenciárias "*sobre valor pago, "a qualquer título", para retribuir o trabalho*."

Com efeito, **o núcleo dos dispositivos legais em comento é o termo "remuneração"** ("*remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título*", "*remuneração auferida em uma ou mais empresas*"), de modo que, ausente a natureza remuneratória, os complementos "*pagas, devidas ou creditadas a qualquer título*" e "*pagos, devidos ou creditados a qualquer título*", diversamente da conclusão externada pela Receita Federal, **não** operam de forma autônoma, sendo este, inclusive, o raciocínio que determina o afastamento das contribuições previdenciárias sobre as verbas de natureza indenizatória.

Veja-se, no ponto, o seguinte excerto do voto da Ministra Cármen Lúcia no Recurso Especial n° 565160:

> 13. Consideradas as expressões postas na Constituição da República ao tratar da contribuição social, **não se pode admitir que sua incidência se dê sobre verbas de natureza indenizatória, pois essas não estão abrangidas pelas expressões "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (...)" ou "ganhos habituais do empregado, a qualquer título"**. Se a finalidade das verbas indenizatórias é a simples recomposição do patrimônio do empregado, não há como enquadrá-las como salário, rendimentos ou ganhos.
>
> (RE 565160, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017) (Grifou-se).

Também ficou explícito na COSIT 108/2023 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*", ressaindo evidente a contradição existente na conclusão no sentido de que "*da perspectiva legal tributária, a simples alteração do título da verba não modifica o evento fatual*.".

Não se trata, portanto, de analisar os critérios de hierarquia ou especialidade para resolver eventual *conflito* entre a Lei que promoveu a Reforma Trabalhista (Lei n° 13.467/2017) e a Lei que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/1991), e sim de reconhecer que, a partir da alteração promovida no mundo jurídico pela Lei n° 13.467/2017, a indenização devida pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada não mais se enquadra na hipótese de incidência de contribuições previdenciárias.

Embora inexista, na Reforma Trabalhista, dispositivo que exclua expressamente a verba em comento da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, tal previsão é dispensável para alcançar referida conclusão, tendo em vista que, ao afastar a natureza remuneratória da indenização paga a título de intervalo intrajornada suprimido, a referida parcela não mais se amolda à hipótese de incidência delineadas nos já transcritos artigos 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

Destaca-se, no ponto, que a natureza indenizatória da compensação devida pela supressão do intervalo intrajornada foi estabelecida *expressamente* pelo legislador no § 4° do art. 71 da CLT, não sendo suficiente para afastar tal conclusão, portanto, a mera *evidência* identificada na Solução de Consulta,

no sentido de que, nas demais hipóteses com repercussão tributária, a Reforma Trabalhista teria afastado textualmente os tributos em questão.

A *contrario sensu,* os exemplos mencionados pela Receita Federal demonstram a adoção de diferentes técnicas legislativas quanto ao tema na Lei nº 13.467/2017, tendo em vista que houve alteração direta do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 no que concerne ao valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico; menção nominal às contribuições previdenciárias no próprio texto da CLT (art. 457, § 2°) quanto à ajuda de custo, auxílio-alimentação, diárias para viagem, prêmios e abonos; e, para o que ora interessa, previsão expressa da natureza indenizatória do valor devido em razão da supressão do intervalo intrajornada mínimo.

Com supedâneo no panorama jurídico-normativo adrede delineado, é razoável concluir que a Solução de Consulta nº 108/2023/RFB vai de encontro à intenção do legislador ordinário, que, por meio da Reforma Trabalhista, qualificou como indenizatório o valor pago ao empregado pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada (HRA), consoante a literalidade do atual texto do 4º do art. 71 da CLT.

4. Nada obstante os fundamentos já externados, considerando a divergência entre o entendimento que vem sendo adotado pela Administração Pública e aquele recentemente registrado na COSIT 108/2023 acerca dos dispositivos legais adrede abordados, cumpre analisar, ainda, a jurisprudência dos Tribunais Superiores a respeito da matéria.

Quanto ao tema, prefacialmente, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Constituição Federal de 1988:

> 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)
>
> (...)
>
> Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)
>
> (...)
>
> § 11. **Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.** (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

O Supremo Tribunal Federal interpretou o texto constitucional acima transcrito no julgamento

do RE 565.160/SC, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 20), no qual ficou consignado que, para que determinada parcela componha a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, ela deve ser paga com habitualidade e em razão do trabalho:

> CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR. **A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título,** quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.
> (...)

Do voto do Ministro Luís Roberto Barroso extrai-se que as verbas indenizatórias devem ser excluídas da incidência da contribuição:

> 19. O último ponto que acho importante salientar é que, apesar de a redação do art. 22, I, da Lei 8.212/91, ser inteiramente compatível com a Constituição, mesmo em momento anterior à EC 20, a dicção dos arts. 195, I, a e 201, §11, impõe limitações à tributação das verbas pagas ao trabalhador. Pela leitura conjunta desses artigos, verifica se que **a contribuição deve incidir tão somente sobre as verbas oriundas diretamente da relação de trabalho e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, pagas com habitualidade pelo empregador. Devem, portanto, ser excluídas as de claro caráter indenizatório e as pagas eventualmente por mera liberalidade.** (Grifou-se).

Em igual sentido é o entendimento da Ministra Cármen Lúcia, conforme se depreende dos seguintes excertos do voto proferido no mesmo julgamento:

> No art. 201, § 11, da Constituição da República (art. 201, § 4º, na norma originária do texto constitucional), determina-se que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".
> **Da expressão "ganhos habituais do empregado" se pode extrair base de incidência mais ampla para a contribuição social do que o conceito restrito de salário oferecido pelo Direito do Trabalho, a abranger todas as parcelas de caráter remuneratório pagas em decorrência do contrato de trabalho, ainda que por terceiros.**
> (...)
> 13. Consideradas as expressões postas na Constituição da República ao tratar da contribuição social, **não se pode admitir que sua incidência se dê sobre verbas de natureza indenizatória, pois essas não estão abrangidas pelas expressões "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (...)" ou "ganhos habituais do empregado, a qualquer título".** Se a finalidade das verbas indenizatórias é a simples recomposição do patrimônio do empregado, não há como enquadrá-las como salário, rendimentos ou ganhos. (Grifou-se).

Veja-se, ainda, o seguinte excerto do voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do RE 565.160:

> Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, caput e § 11 e artigo 195, inciso I, "a", da Constituição, extrai-se que **só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.**
>
> (...)
>
> Destaque-se, por fim, que **descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional,** conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a **interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de "folha de salários".**
>
> (RE 565160, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-186 DIVULG 22-08-2017 PUBLIC 23-08-2017) (Grifou-se).

Na mesma linha, do voto do Ministro Alexandre de Moraes, extraem-se os seguintes excertos:

> O texto constitucional, em seu atual §11, do artigo 201, antigo §4º, sempre consagrou a interpretação extensiva da questão salarial para fins de contribuição previdenciária, expressamente prevendo "os ganhos
>
> habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".
>
> (...)
>
> Portanto, **para fins previdenciários, o texto constitucional adotou a expressão "folha de salários" como o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho realizado, incluindo gorjetas, comissões, gratificações, horas-extras, 13º salário, adicionais, 1/3 de férias, prêmios, entre outras parcelas cuja natureza retributiva ao trabalho habitual prestado, mesmo em situações especiais, é patente.** (Grifou-se).

A questão atinente à natureza indenizatória ou remuneratória das parcelas, contudo, não foi analisada pela Corte Maior, ante o caráter infraconstitucional da controvérsia, conforme se depreende do seguinte excerto do voto do Ministro Edson Fachin:

> No tocante à segunda **distinção proposta entre parcelas de natureza remuneratória e indenizatória, entende-se que essa matéria não desafia a via do apelo extremo, pois inexiste um conceito constitucionalizado de renda ou indenização.**
>
> A esse respeito, veja-se que **o Poder Constituinte remeteu ao âmbito legal a definição dos casos em que os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para fins de contribuição previdenciária, consoante o disposto no art. 201, § 11, da**

Constituição da República.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado iterativamente pela **infraconstitucionalidade de controvérsias relativas à definição da natureza jurídica de verba para fins de tributação, seja por contribuição previdenciária, seja por imposto de renda.** (Grifou-se).

O Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o entendimento fixado pela Corte Maior no RE 565.160, também reconhece que a base de cálculo da contribuição previdenciária é composta pelas parcelas de caráter salarial pagas com habitualidade, conforme ficou expresso na ementa do acórdão proferido no Recurso Especial n° 1995437, afetado à sistemática dos recursos repetitivos sob o tema 1164:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO EMPREGADOR. BASE DE CÁLCULO. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM DINHEIRO. INCLUSÃO. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: AUXÍLIO-CRECHE. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. SALÁRIO-FAMÍLIA. EXCLUSÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REVOLVIMENTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. DIÁRIAS DE VIAGEM QUE EXCEDAM 50% DA REMUNERAÇÃO MENSAL. ADICIONAL DE TRANSFERÊNCIA. PLANO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. INSERÇÃO.

1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça refere-se à possibilidade de incidência da contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre os valores pagos em pecúnia aos empregados a título de auxílio-alimentação.

2 . **De acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, adotado no julgamento do RE 565.160/SC, submetido ao rito da repercussão geral (Tema 20), para que determinada parcela componha a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, ela deve ser paga com habitualidade e ter caráter salarial.**

3 . **Esta Corte Superior ao examinar o REsp 1358281/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos, explicitou no que consiste o caráter salarial e o indenizatório das verbas pagas aos empregados para definir sua exclusão ou inclusão na base de cálculo do tributo ora em debate, tendo caráter remuneratório aquelas que se destinam a retribuir o trabalho prestado, independentemente de sua forma.**

4. A interpretação sistemática dos arts. 22, I, 28, I, da Lei n. 8.212/1991 e 458, § 2º, da CLT revela que o auxílio-alimentação pago em dinheiro ao empregado possui natureza salarial.

5. A presente controvérsia envolve o auxílio-alimentação pago em dinheiro ao empregado, que pode ser usado para quaisquer outras finalidades que não sejam a de arcar com os gastos com sua alimentação, não se discutindo, portanto, neste precedente, a natureza dos valores contidos em cartões pré-pagos fornecidos pelos empregadores, de empresas como Ticket, Alelo e VR Benefícios, cuja utilização depende da aceitação em estabelecimentos credenciados.

6. Para os fins previstos no art. 1.039 do CPC, propõe-se a definição da seguinte tese: "Incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia."

(...) (REsp n. 1.995.437/CE, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 26/4/2023, DJe de 12/5/2023.) (Grifou-se).

No referido REsp 1358281, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu as seguintes balizas

para a identificação de parcelas com caráter salarial e indenizatória:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO.** ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA
>
> 1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade".
>
> CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA
>
> 2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que **não devem sofrer 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, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC).
>
> 3 . **Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição**.
>
> ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA
>
> 4. Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009).
>
> PRÊMIO-GRATIFICAÇÃO: NÃO CONHECIMENTO
>
> 5. Nesse ponto, o Tribunal a quo se limitou a assentar que, na hipótese dos autos, o prêmio pago aos empregados possui natureza salarial, sem especificar o contexto e a forma em que ocorreram os pagamentos.
>
> 6. Embora os recorrentes tenham denominado a rubrica de "prêmio-gratificação", apresentam alegações genéricas no sentido de que se estaria a tratar de abono (fls. 1.337-1.339), de modo que a deficiência na fundamentação recursal não permite identificar exatamente qual a natureza da verba controvertida (Súmula 284/STF).
>
> 7. Se a discussão dissesse respeito a abono, seria necessário perquirir sobre a subsunção da verba em debate ao disposto no item 7 do § 9° do art. 28 da Lei 8.212/1991, o qual prescreve que não integram o salário de contribuição as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

8. Identificar se a parcela em questão apresenta a característica de eventualidade ou se foi expressamente desvinculada do salário é tarefa que esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

CONCLUSÃO

9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (REsp n. 1.358.281/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 23/4/2014, DJe de 5/12/2014.) (Grifou-se).

Abordadas as balizas gerais dos Tribunais Superiores quanto à natureza indenizatória e salarial das parcelas pagas aos trabalhadores, e adentrando na análise dos entendimentos jurisprudenciais específicos acerca do intervalo intrajornada, registra-se, inicialmente, que a 2ª Turma do STJ exarou entendimentos no sentido de que *a alteração promovida pela Lei nº 13.467/2017 no art. 71, § 4º, da CLT, não teria o efeito de modificar o entendimento da referida Corte sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre o intervalo intrajornada*, conforme se depreende das ementas de julgados abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado visando ordem para afastar a imposição da contribuição previdenciária, em São Paulo - DERAT/SP, GILL-RAT e Contribuição a Terceiros incidentes sobre pagamentos feitos a empregados a título de hora repouso alimentação. Na sentença foi denegada a segurança. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida.

II - No tocante à remuneração pelo intervalo intrajornada, a Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos EREsp nº 1.619.117/BA, da relatoria do Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN, firmou o entendimento de que incide contribuição previdenciária (cota patronal) sobre o que for pago ao trabalhador a título de Hora Repouso Alimentação (HRA). Nesse sentido: AgInt no AREsp 1832700/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2021, DJe 04/11/2021; AgInt nos EAREsp 1122223/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/11/2020, DJe 13/11/2020; AgInt no REsp 1727114/BA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019).

III - A alteração promovida pela Lei n. 13.467/2017 no art. 71, § 4º, da CLT não tem o efeito de modificar o entendimento desta Corte. Isso porque a denominação e demais características formais adotadas pela lei são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica do tributo (art. 4º, I, do CTN). Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.832.700/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 4.11.2021; AgInt no AgInt no REsp 1963274/SP.

IV - Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.922.731/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/6/2023, DJe de 22/6/2023.) (Grifou-se).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO TEMPESTIVOS. INTERRUPÇÃO DO PRAZO RECURSAL. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE ATENDIDO. HORA REPOUSO

ALIMENTAÇÃO (HRA). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

(...).

3. A aventada violação ao princípio da dialeticidade também não se sustenta. O Agravo Interno da Fazenda Nacional, que levou à decisão de reconsideração ora agravada, foi bastante claro ao defender que "o fato de a Lei 13.467/2017, que alterou a redação do § 4º do art. 71 da CLT, ter atribuído natureza jurídica indenizatória/compensatória ao pagamento da AHRA não possui qualquer reflexo tributário. (...) cabe transcrever alguns precedentes do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que incide contribuição previdenciária e imposto de renda sobre a verba relacionada à supressão da hora repouso alimentação - HRA, paga como retribuição pela hora em que o empregado fica à disposição do empregador, tendo em vista sua natureza eminentemente salarial (...)" (fl. 435, e-STJ).

3. O Superior Tribunal de Justiça superou a divergência existente entre as Turmas que compõem a Seção de Direito Público, uniformizando a orientação de que a verba denominada Hora Repouso Alimentação (HRA) possui natureza remuneratória, submetendo-se à incidência de contribuição previdenciária.

4. "**A alteração promovida pela Lei 13.467/2017 no art. 71, § 4º, da CLT não tem o condão de modificar o entendimento supra. Isso porque a denominação e demais características formais adotadas pela lei são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica do tributo (art. 4º, I, do CTN)**" (AgInt no AREsp 1.832.700/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 4.11.2021).

5. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp n. 1.963.274/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 27/3/2023, DJe de 4/4/2023.) (Grifou-se).

Nada obstante, a questão ainda se encontra controvertida no âmbito do STJ, cumprindo mencionar que, em outros julgados da Segunda Turma, foi realizada a diferenciação entre o período anterior e posterior à Reforma Trabalhista:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 489, 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO (HRA). NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. PRECEDENTE.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade, contradição ou erro material, não fica caracterizada ofensa aos arts. 489, 1.022 do CPC/15.

2. A HRA possui nítida natureza remuneratória, submetendo-se à tributação pela contribuição previdenciária patronal, nos termos dos arts. 22, I, 28, da Lei 8.212/1991, **devendo ser reconhecida a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a Hora Repouso Alimentação - HRA, até a entrada em vigor da Lei 13.467/2017 . Precedente.**

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.005.139/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/10/2022, DJe de 3/11/2022.) (Grifou-se).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO

CONFIGURADA. HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO (HRA). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC.

2. **No julgamento dos Embargos de Divergência em REsp 1.619.117/BA, a Seção de Direito Público do STJ concluiu que, até a entrada em vigor da Lei 13.467/2017, a verba denominada Hora Repouso Alimentação (HRA) possui natureza remuneratória, submetendo-se à incidência de contribuição previdenciária.**

3. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1.861.922/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2020, DJe 21/08/2020)

O precedente mencionado pela Segunda Turma do STJ na ementa acima transcrita trata-se do acórdão proferido no EREsp nº 1.619.117/BA, que, analisando contexto fático e jurídico anterior à reforma trabalhista, consignou expressamente que a Lei n° 13.467/2017 classificou a "*hora repouso alimentação*" como indenizatória:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO (HRA). NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS CASOS CONFRONTADOS.

1. Cinge-se a controvérsia à possibilidade de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de Hora Repouso Alimentação - HRA, prevista nos arts. 3º, II, da Lei 5.811/1972 e 71, § 4º, da CLT.

2. O acórdão embargado consignou que tal verba "[...] reveste natureza jurídica autenticamente indenizatória, pois seu escopo é recompor direito legítimo do empregado suprimido em virtude das vicissitudes da atividade laboral, assumindo perfil de genuína compensação, de verdadeira contrapartida a que o empregador está obrigado, por lei, a disponibilizar ao obreiro, em virtude da não fruição do direito ao intervalo para refeição e repouso que lhe é garantido, imprescindível ao restabelecimento do seu vigor físico e mental".

3. Partindo da premissa de que a Hora Repouso Alimentação - HRA possui natureza indenizatória, concluiu que sobre ela não deve incidir a contribuição previdenciária patronal (art. 22, I, da Lei 8.212/1991).

4. O julgado apontado como paradigma, por sua vez, assentou: "a 'Hora Repouso Alimentação - HRA' [...] é paga como única e direta retribuição pela hora em que o empregado fica à disposição do empregador", configurando, assim, "retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição da empresa e se submete à contribuição previdenciária, nos termos do art. 28 da Lei 8.212/1991".

5. É patente a similitude fática entre os acórdãos confrontados, bem como a divergência entre as soluções jurídicas adotadas em cada caso.

PRECEDENTES DA PRIMEIRA E DA SEGUNDA TURMA DO STJ

6. A Primeira Turma reconheceu que a HRA reveste natureza jurídica autenticamente indenizatória em mais um precedente: REsp 1.328.326/BA, Rel. Min. Gurgel de Faria, Rel. p./ acórdão Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 26.5.2017.

7. Na Segunda Turma, prevalece a compreensão de que a Hora Repouso Alimentação -

HRA possui natureza remuneratória, devendo incidir sobre ela a contribuição previdenciária patronal. Precedentes: AgInt no REsp 1.727.114/BA, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14.5.2019; AgInt no AREsp 1.122.223/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 13.8.2019; AgRg no REsp 1.449.331/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 13.5.2016; REsp 1.144.750/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25.5.2011; EDcl no REsp 1.157.849/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26.5.2011.

NATUREZA JURÍDICA DA HORA REPOUSO ALIMENTAÇÃO

8. A Hora Repouso Alimentação - HRA constitui verba paga ao trabalhador pela disponibilidade do empregado no local de trabalho, ou nas suas proximidades, durante o intervalo destinado a repouso e alimentação, conforme o art. 2º, § 2º, da Lei 5.811/1972.

9. O pagamento por essa "disponibilidade do empregado" é feito nos termos dos arts. 3º, II, da Lei 5.811/1972 e 71, § 4º, da CLT.

10. A Hora Repouso Alimentação - HRA é paga como única e direta retribuição pela hora em que o empregado fica à disposição do empregador. Ou seja, o trabalhador recebe salário normal pelas oito horas regulares e HRA pela 9ª (nona) hora, em que ficou à disposição da empresa.

11. Inexiste simplesmente supressão da hora de descanso, hipótese em que o empregado ficaria 8 horas contínuas à disposição da empresa e receberia por 9 horas (haveria "indenização" pela hora de descanso suprimida).

12. O empregado fica efetivamente 9 (nove) horas contínuas trabalhando ou à disposição da empresa e recebe exatamente por esse período, embora uma dessas horas seja paga em dobro, a título de HRA. Trata-se de situação análoga à hora extra: remuneração pelo tempo efetivamente trabalhado ou à disposição do empregador e sujeita à contribuição previdenciária.

13. Ao contrário do afirmado no acórdão embargado, a HRA possui nítida natureza remuneratória, submetendo-se à tributação pela contribuição previdenciária patronal, nos termos dos arts. 22, I, e 28 da Lei 8.212/1991.

14. Tratando da incidência da contribuição previdenciária sobre a HRA, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.039.689/RS (Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 11.9.2017), afirmou: "Desse modo, não diverge o Tribunal a quo do entendimento da Corte no sentido da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verbas remuneratórias, conforme ficou deliberado no julgamento do RE nº 565.160/SC (Tema 20 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet). Verifico que, nessa decisão, a Corte se debruçou sobre o alcance da expressão 'folha de salários', contida no art. 195, I, 'a', da Constituição Federal, que é base de cálculo da exação em tela".

15. Em obiter dictum, impende ressaltar que a redação do art. 71, § 4º, da CLT foi alterada pela Lei 13.467/2017: "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".

16. A compreensão esposada abrange apenas os pagamentos e recolhimentos realizados antes da entrada em vigor da Lei 13.467/2017 , uma vez que a nova redação do art. 71, § 4º, da CLT não foi objeto de discussão no presente caso.

> CONCLUSÃO
>
> 17. Embargos de Divergência providos, para **reconhecer a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a Hora Repouso Alimentação - HRA, até a entrada em vigor da Lei 13.467/2017.**
>
> (EREsp n. 1.619.117/BA, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe de 8/5/2020.) (Grifou-se).

Dos entendimentos jurisprudenciais acima colacionados denota-se que a questão dos reflexos tributários da alteração promovida pela Reforma Trabalhista no § 4° do art. 71 da CLT ainda não se encontra pacificada no âmbito dos Tribunais Superiores.

Nessa senda, embora o posicionamento externado pela Receita Federal na COSIT 108/2023 enseje o acompanhamento, pela Administração, de eventuais reflexos para a Fazenda Pública, considerando tratar-se de tema ainda altamente controvertido, não se vislumbram, presentemente, fundamentos suficientes para afastar a natureza indenizatória do valor pago a título de intervalo intrajornada suprimido, a qual decorre, principalmente, da literalidade da redação conferida pela Lei n° 13.467/2017 ao § 4º da CLT, bem como dos entendimentos doutrinários acerca do tema, já analisados em precedente desta Procuradoria-Geral do Estado, e da interpretação dada ao dispositivo pelo Ministério do Trabalho e Previdência na Instrução Normativa MTP nº 2, de 2021.

Sem prejuízo do envio de nova consulta caso o tema seja pacificado em sentido diverso, ou sobrevenham novos elementos relevantes sobre a questão, portanto, no presente momento, nada obstante as conclusões delineadas na COSIT nº 108/2023, entende-se que persiste válido o entendimento adotado pela Consulente quanto à inclusão do valor da indenização relativa à intrajornada não gozada no montante sobre o qual não incide contribuição previdenciária nas Planilhas de Custos elaboradas para a contratação de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra de vigilância, registrando-se, no ponto, que o Decreto Estadual n° 52.768/2015 traz disposições sobre a planilha de custos e formação de preços relativa à contratação de serviços terceirizados pelo Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul.

5. No que concerne aos efeitos da COSIT n° 108/2023, conforme delineado no Parecer n° 18.755/2021, "*as soluções de consulta configuram orientação oficial. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme destacado na Solução de Consulta n.º 6.015-SRRF 06 – Disit, "têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadrem na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento*".

Embora as soluções de consulta, como instrumentos administrativos editados com o objetivo de orientar as ações fiscalizatórias da Receita Federal, tenham efeito vinculante no âmbito do referido órgão a partir da data de sua publicação (art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058/2021), caracterizando-se, em regra, como orientações norteadoras da conduta dos contribuintes, não dispõem de força de lei, havendo, no caso em análise, fundamentos jurídicos consistentes para impugnar as conclusões da COSIT nº 108/2023.

Registra-se, por oportuno, que o Poder Judiciário já afastou entendimentos consignados em COSIT, conforme abordado no Parecer n° 18.729/2021, *in litteris*:

> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA ESTRANGEIRA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. ATO DECLARATÓRIO COSIT . COMPENSAÇÃO. (...) 5. **É equivocada a tentativa do Ato Declaratório COSIT nº 01, de 05.01.2000, de enquadrar como "rendimentos não expressamente mencionados" os pagamentos ora discutidos, quando estes claramente constituem rendimento integrante do lucro da empresa que os aufere, situada no exterior**. 6. A impetrante, além de ser desobrigada a recolher tais valores, tem direito à repetição/compensação dos valores já recolhidos a tal título de imposto de renda sobre a importação dos serviços de empresas estrangeiras em que não há transferência de tecnologia, sempre que comprovar não ter realizado o desconto destes no pagamento da empresa estrangeira, arcando com o referido encargo. 7. Orientação da 1ª Seção desta Corte (Embargos Infringentes nº 2002.71.00.006530-5, D.E. 29/06/2009). (TRF4 5051622-65.2016.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 09/05/2018)
>
> (...)
>
> 13. Esta Casa tem posicionamento firmado no sentido de que os rendimentos em questão não podem ser qualificados na condição prevista no art. 22, do modelo de tratado da OCDE ("Outros rendimentos" ou "Rendimentos não Expressamente Mencionados"), **tendo sido declarada a ilegalidade do Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 1, de 05 de janeiro de 2000, a saber: REsp. n. 1.618.897** / RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 19.05.2020; REsp. n. 1.161.467 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 17.05.2012. (...) (REsp 1759081/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2020, DJe 18/12/2020)
>
> (...) (Grifou-se).

Não compete à Procuradoria-Geral do Estado, contudo, atribuir segurança jurídica à classificação adotada pelas empresas quanto à natureza da parcela prevista no § 4º do art. 71 da CLT, cabendo aos empregadores cotejar a referida norma com a interpretação dada pelo Fisco e pelo Poder Judiciário, a fim de decidir acerca da incidência de obrigações tributárias cujo recolhimento seja de sua responsabilidade.

6. Em que pesem as objeções jurídicas registradas quanto às conclusões alcançadas pela Receita Federal na COSIT nº 108/2023, considerando o seu efeito vinculante no âmbito do referido Órgão enquanto estiver vigente, não se pode afastar a possibilidade da ocorrência de autuações fiscais tendo como objeto o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a indenização pelo intervalo intrajornada não gozado.

Em tais situações, caso afetados contratos celebrados com o Consulente, poderão ocorrer pedidos de revisão com supedâneo no § 5° do art. 65 da Lei Federal n° 8.666, ainda aplicável aos contratos constituídos sob sua égide, segundo o qual "*[q]uaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso*.".

Sobre o tema, pertinente mencionar o seguinte excerto do Parecer nº 16.496/2015:

Tem-se que o equilíbrio econômico-financeiro é típica garantia com assento na Constituição Federal, especificamente no princípio da isonomia e no direito fundamental à propriedade, dado que o Estado não pode se apropriar dos bens ou das rendas dos administrados. Assim, **se houver majoração significativa nos encargos contratuais, que desestabilize e impacte a equação previamente ajustada, imprescindível a sua recomposição**. O art. 37, XXI, da Constituição Federal, ao dispor que na execução do contrato devem ser "mantidas as condições efetivas da proposta", nada mais faz do que consagrar a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.

No que se refere à diferenciação entre as noções de reajuste, revisão, repactuação e recomposição, esta Procuradoria-Geral do Estado já se manifestou acerca da matéria em outras ocasiões. Cumpre registrar, no entanto, que entendimentos díspares foram emitidos, seja porque reajuste e revisão recebem conturbada interpretação doutrinária e jurisprudencial, seja também porque os casos concretos sobre os quais assentaram os diversos exames apresentavam peculiaridades próprias, ensejando distintas apreciações.

As figuras do "reajuste", da "revisão" e da "repactuação" são signos que não possuem consenso na doutrina. Aliás, a confusão de termos gera, inexoravelmente, uma compreensão equivocada dos institutos, porque a tipificação diferente leva a permitir efeitos jurídicos diversos.

Sobre o tema, cumpre consignar que esta Equipe de Consultoria se filiou à doutrina de Marçal Justen Filho, conforme exposto na Informação nº 006/12/PDPE, de relatoria da signatária, o qual faz a seguinte distinção entre os institutos citados:

"**A revisão de preços consiste numa análise realizada ordinária ou extraordinariamente, destinada a restabelecer a relação original entre encargos e vantagens.** Resume-se numa comparação entre as situações existentes em dois momentos distintos. Examinam-se as vantagens e os encargos existentes no momento da formulação da proposta e se estabelece uma comparação com as vantagens e encargos existentes num momento posterior. V**erificando-se que ocorreu uma alteração derivada que não se configure como inerentes aos riscos ordinários do empreendimento, caberá adotar uma solução destinada a restabelecer a relação originária.**

O reajuste de preços envolve uma previsão contratual de indexação da remuneração devida ao particular a um determinado índice, de modo a promover a alteração deles periodicamente, de acordo com a variação do referido índice. **Essas duas figuras são aplicáveis genericamente a todos os contratos administrativos.**

A repactuação é uma solução aplicável apenas para os contratos de serviços contínuos, que forem objeto de renovação nos termos do art. 57, II, da Lei 8.666, tais como serviços de limpeza e vigilância, por exemplo. A repactuação destina-se a substituir o reajuste de preços. A repactuação elimina a indexação absoluta dos preços, que é uma característica do reajuste de preços. (…) A repactuação consiste numa modalidade de revisão de preços, realizada a cada doze meses, a ser obrigatoriamente adotada nos contratos contínuos com prazo superior a 12 meses, praticados pela Administração Pública federal Indireta.".

Então, resumidamente, podemos estabelecer quais seriam os elementos dogmáticos de cada instituto a partir desta classificação, ou seja, vamos aqui pautar quais são os requisitos para se aplicar cada qual dos institutos:

(a) REVISÃO:

(a1) ocorrência de fato superveniente;

(a2) imprevisível ou previsível, mas de consequências imprevisíveis, decorrente de:

(a2.1) fato do príncipe;

(a2.2) fato da administração;

(a2.3) outro ato superveniente que reclame a aplicação da teoria da imprevisão;

(a3) que este fato se inclua na álea extracontratual ou extraordinária;

(a4) acarrete onerosidade excessiva a uma das partes do contrato;

(b) REAJUSTE:

(b1) índice previsto expressamente no contrato administrativo;

(b2) que não pode ser inferior ao prazo de doze meses;

(c) REPACTUAÇÃO:

(c1) aplicável aos contratos contínuos;

(c2) objeto de renovação depois de transcorridos doze meses;

(c3) não necessariamente atrelado aos índices de inflação, mas refletindo a variação dos custos dos insumos do objeto do contrato.

Quanto ao item "(a4)", consideramos ser elemento inexorável à aplicação da revisão contratual, até para evitar a incidência da figura do enriquecimento sem causa. Contudo, **esta "onerosidade" deve ser vista nos seguintes termos: que seja provado que o contratado deteve um maior ônus, sem a contraprestação da proporcional bonificação albergada pela proposta, pelas condições do negócio jurídico ou pela realidade que se apresenta, devendo, claro, estar inserida na álea extraordinária ou anormal do contrato."**

(...) (Parecer 16496. Data Aprovação 22/05/2015. Proc 27804-12.04/14-9. Autora: Procuradora do Estado Cristiane da Silveira Bayne) (Grifou-se).

Nos contratos de prestação de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra, portanto, o equilíbrio econômico-financeiro pode ser recomposto, em tese, mediante reajuste em sentido estrito, revisão ou repactuação, desde que observados os requisitos delineados no precedente administrativo adrede mencionado, ensejando análise específica, especialmente no que concerne à demonstração da onerosidade excessiva.

Eventuais pedidos de revisão decorrentes da aplicação da COSIT nº 108/2023, portanto, deverão ser examinados de forma casuística, a fim de identificar, em cada relação contratual, a presença dos requisitos autorizadores do pedido de reequilíbrio econômico-financeiro.

Já no que diz respeito aos procedimentos licitatórios e contratações futuras em que houver previsão de habitualidade no pagamento da indenização pela supressão do intervalo intrajornada (*e.g.* serviços de vigilância), mostra-se recomendável avaliar a exigência de oferecimento, pela empresa, de garantia equivalente aos custos de eventual condenação ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre tal parcela, em consonância com o art. 96 e seguintes da Lei Federal nº 14.133/2021.

Outrossim, também exsurge ponderável a previsão da circunstância ora analisada na matriz de riscos dos contratos futuros, dentre os possíveis eventos supervenientes à assinatura do contrato que possam causar impacto em seu equilíbrio econômico-financeiro, com fundamento nas seguintes disposições da Lei Federal nº 14.133/2021:

Art. 6° …

XXVII - matriz de riscos: cláusula contratual definidora de riscos e de responsabilidades entre as partes e caracterizadora do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, em termos de ônus financeiro decorrente de eventos supervenientes à contratação, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

a) listagem de possíveis eventos supervenientes à assinatura do contrato que possam causar impacto em seu equilíbrio econômico-financeiro e previsão de eventual necessidade de prolação de termo aditivo por ocasião de sua ocorrência;

(...)

Art. 22. O edital poderá contemplar matriz de alocação de riscos entre o contratante e o contratado, hipótese em que o cálculo do valor estimado da contratação poderá considerar taxa de risco compatível com o objeto da licitação e com os riscos atribuídos ao contratado, de acordo com metodologia predefinida pelo ente federativo.

§ 1º A matriz de que trata o caput deste artigo deverá promover a alocação eficiente dos riscos de cada contrato e estabelecer a responsabilidade que caiba a cada parte contratante, bem como os mecanismos que afastem a ocorrência do sinistro e mitiguem os seus efeitos, caso este ocorra durante a execução contratual.

§ 2º O contrato deverá refletir a alocação realizada pela matriz de riscos, especialmente quanto:

I - às hipóteses de alteração para o restabelecimento da equação econômico-financeira do contrato nos casos em que o sinistro seja considerado na matriz de riscos como causa de desequilíbrio não suportada pela parte que pretenda o restabelecimento;

(...)

Art. 103. O contrato poderá identificar os riscos contratuais previstos e presumíveis e prever matriz de alocação de riscos, alocando-os entre contratante e contratado, mediante indicação daqueles a serem assumidos pelo setor público ou pelo setor privado ou daqueles a serem compartilhados.

§ 1º A alocação de riscos de que trata o caput deste artigo considerará, em compatibilidade com as obrigações e os encargos atribuídos às partes no contrato, a natureza do risco, o beneficiário das prestações a que se vincula e a capacidade de cada setor para melhor gerenciá-lo.

§ 2º Os riscos que tenham cobertura oferecida por seguradoras serão preferencialmente transferidos ao contratado.

§ 3º A alocação dos riscos contratuais será quantificada para fins de projeção dos reflexos de seus custos no valor estimado da contratação.

§ 4º A matriz de alocação de riscos definirá o equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em relação a eventos supervenientes e deverá ser observada na solução de eventuais pleitos das partes.

§ 5º Sempre que atendidas as condições do contrato e da matriz de alocação de riscos, será considerado mantido o equilíbrio econômico-financeiro, renunciando as partes aos pedidos de restabelecimento do equilíbrio relacionados aos riscos assumidos, exceto no que se refere:

I - às alterações unilaterais determinadas pela Administração, nas hipóteses do inciso I do caput do art. 124 desta Lei;

II - ao aumento ou à redução, por legislação superveniente, dos tributos diretamente pagos

pelo contratado em decorrência do contrato.

(...)

6. Estabelecidas as premissas necessárias ao enfrentamento do objeto da consulta, passa-se a responder objetivamente os questionamentos realizados no Ofício nº 453/2023/GABPGJ (fls. 04-08):

> 1) Diante da divergência entre a legislação trabalhista e o posicionamento exposto na Solução de Consulta (COSIT) nº 108, é correto assentar a natureza salarial da verba relativa à intrajornada não gozada para fins tributários, acarretando o recolhimento da contribuição Previdenciária patronal, mais as terceiras entidades?

Nada obstante a Receita Federal do Brasil tenha consignado, na Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, entendimento no sentido de que seria necessário o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre o valor devido a título de intervalo intrajornada não gozado, inexiste consenso jurisprudencial acerca do tema, sendo defensável, presentemente, a manutenção do entendimento administrativo que ensejou a inclusão da referida parcela entre as rubricas das planilhas de custos sobre as quais não incide contribuição previdenciária, embasado na literalidade do § 4º do art. 71 da CLT.

> 2) Essa verba deve ser computada para integrar os cálculos do décimo terceiro salário, férias, abono pecuniário, valor de um terço do período de férias, aviso prévio trabalhado etc., assim como ocorre, por exemplo, com as horas extras habituais?

Não. Além da fundamentação externada no presente exame jurídico sobre a atual natureza indenizatória da parcela paga a título de intervalo intrajornada não gozado, a COSIT nº 108/2023 somente afastou os efeitos da alteração promovida pela Reforma Trabalhista no § 4º do art. 71 da CLT no que concerne ao âmbito tributário, reconhecendo expressamente que produzem "*reflexos significativos sobre (todos) os direitos trabalhistas, como férias, 13º salário e FGTS"*.

> 3) O Ministério Público/RS deve acatar pedidos de revisão de contratos em vigência, com fundamento na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 108, de 2023, em que pese a verba do intervalo intrajornada esteja constando expressamente como de natureza indenizatória na planilha de custos e formação de preços? Se afirmativo, a revisão deve ser concedida a partir de qual data?

Eventuais pedidos de revisão decorrentes da aplicação da COSIT nº 108/2023 deverão ser analisados de forma casuística, a fim de identificar, em cada relação contratual, a presença dos requisitos autorizadores do pedido de reequilíbrio econômico-financeiro.

> 4) Devemos continuar considerando a verba referente ao intervalo intrajornada (intervalo para repouso e alimentação) como de natureza indenizatória, não sendo base de cálculo para incidência do FGTS na planilha de custos e formação de preços, nos moldes preconizados pela Instrução Normativa MTP nº 2, de 2021?

Sim. Consoante a resposta ao item nº 2, a COSIT nº 108/2023 não afastou os reflexos trabalhistas das alterações promovidas pela Reforma Trabalhista no § 4º do art. 71 da CLT, inexistindo conflito com a Instrução Normativa MTP nº 2, de 2021, segundo a qual o valor da indenização pela

supressão total ou parcial do intervalo intrajornada não integra a base de cálculo do FGTS.

> 5) Pergunta-se ainda, se a Unidade de Fiscalização dos Contratos de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra deve, também, verificar, mensalmente, se houve incidência (desconto) das contribuições sociais previdenciárias sobre o salário-de-contribuição dos empregados, incluindo a verba intervalo intrajornada (intervalo para repouso e alimentação), conforme a parte final da ementa da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 108, de 2023?

Conforme resposta ao item nº 1, presentemente, considera-se defensável a manutenção do entendimento administrativo segundo o qual não incide contribuição previdenciária sobre a indenização paga em decorrência da não concessão do intervalo intrajornada mínimo, com fundamento na literalidade da atual redação do § 4º do art. 71 da CLT.

> 6) Além disso, pergunta-se como este Ministério Público deve agir frente às convenções coletivas de trabalho que atribuem natureza indenizatória para a verba intervalo intrajornada, ou seja, sem as incidências de contribuição previdenciária tanto patronal quanto dos empregados e para o FGTS, bem como para cômputo do cálculo de outras rubricas como décimo terceiro, férias, abono pecuniário, valor de um terço do período de férias, aviso prévio trabalhado, assim como ocorre, por exemplo, com as horas extras habituais?

Conforme resposta aos itens nº 1 e 2, não há conflito entre asconvenções coletivas de trabalho que atribuem natureza indenizatória para a verba devida pela supressão do intervalo intrajornada e o entendimento adotado pela Consulente acerca do tema.

7. Ante o exposto, delineiam-se as seguintes conclusões:

a) de acordo com a redação dada pela Lei nº 13.467/2017 ao § 4º do art. 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), é razoável a interpretação realizada pela Administração Pública no sentido de incluir o valor da indenização devida pela supressão total ou parcial do intervalo intrajornada entre as parcelas sobre as quais não incide contribuição previdenciária nas planilhas de custos dos procedimentos licitatórios realizados para contratar serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra de vigilância;

b) nada obstante a Receita Federal do Brasil tenha consignado, na Solução de Consulta (COSIT) nº 108/2023, entendimento no sentido de que seria necessário o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre o valor devido como indenização a título de intervalo intrajornada não gozado, inexiste consenso jurisprudencial acerca do tema, sendo defensável, presentemente, a manutenção do entendimento administrativo embasado na literalidade do § 4º do art. 71 da CLT;

c) eventuais pedidos de revisão contratual decorrentes da aplicação da COSIT nº 108/2023 deverão ser analisados de forma casuística, a fim de identificar a presença dos requisitos autorizadores do pedido de reequilíbrio econômico-financeiro (Parecer nº 16.496); e

d) nas licitações e contratos futuros, quando houver previsão de habitualidade no pagamento da indenização pela supressão do intervalo intrajornada, recomenda-se avaliar a exigência de oferecimento, pela empresa, de garantia equivalente aos custos de eventual condenação ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre tal parcela, bem como a previsão na matriz de riscos, dentre os possíveis eventos supervenientes à assinatura do contrato que possam causar impacto em seu equilíbrio econômico-financeiro.

Por fim, cumpre registrar que a presente manifestação possui natureza estritamente jurídica, não tendo o condão de chancelar opções técnicas adotadas pela Administração, nem de emitir juízo de conveniência e oportunidade.

É o parecer.

Porto Alegre, 18 de março de 2024.

CRISTINA ELIS DILLMANN,
Procuradora do Estado.

NUP 00100.000647/2023-16
PROA 23/1000-0032279-4

A consulta ao processo eletrônico está disponível em https://supp.pge.rs.gov.br mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 00100000647202316 e da chave de acesso 00229e4d

---

Documento assinado eletronicamente por CRISTINA ELIS DILLMANN, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 33539 e chave de acesso 00229e4d no endereço eletrônico https://supp.pge.rs.gov.br. Informações adicionais: Signatário (a): CRISTINA ELIS DILLMANN, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO). Data e Hora: 18-03-2024 14:09. Número de Série: 376080401249302208579776574 22. Emissor: Autoridade Certificadora SERPRORFBv5.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

NUP 00100.000647/2023-16
PROA 23/1000-0032279-4

PARECER JURÍDICO

O **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO**, no uso de suas atribuições, aprova o **PARECER** da **CONSULTORIA-GERAL/ASSESSORIA JURÍDICA E LEGISLATIVA**, de autoria da Procuradora do Estado CRISTINA ELIS DILLMANN, cujas conclusões adota para responder a **CONSULTA** formulada pelo **PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**.

Encaminhe-se cópia do presente Parecer ao Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Após, arquive-se.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO, em Porto Alegre.

EDUARDO CUNHA DA COSTA,
Procurador-Geral do Estado.

A consulta ao processo eletrônico está disponível em https://supp.pge.rs.gov.br mediante o fornecimento do Número Único de Protocolo (NUP) 00100000647202316 e da chave de acesso 00229e4d

---

Documento assinado eletronicamente por EDUARDO CUNHA DA COSTA, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO), de acordo com os normativos legais aplicáveis. A conferência da autenticidade do documento está disponível com o código 34088 e chave de acesso 00229e4d no endereço eletrônico https://supp.pge.rs.gov.br. Informações adicionais: Signatário (a): EDUARDO CUNHA DA COSTA, com certificado A1 institucional (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO). Data e Hora: 22-03-2024 18:28. Número de Série: 376080401249302208579776574 22. Emissor: Autoridade Certificadora

SERPRORFBv5.