



Solução de Consulta nº 117 - Cosit

Data 7 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INTEGRAÇÃO. PAGAMENTO EM ATRASO POR ÓRGÃO PÚBLICO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS E MULTA DE MORA. 1. O terço constitucional de férias e o décimo terceiro salário integram a base de cálculo da contribuição previdenciária nos termos do art. 214, *caput*, e §§ 4º e 6º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999. 2. O momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária relativa ao terço constitucional de férias ocorre no mês a que se referirem as férias, devendo o recolhimento dessa contribuição ser efetuado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência. 3. O momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária referente ao décimo terceiro salário ocorre no mês do pagamento ou crédito da última parcela, tendo, contudo, como data limite o dia 20 (vinte) de dezembro do ano a que se refere a gratificação natalina, que é o prazo para recolhimento dessa contribuição. 4. O pagamento em atraso do terço constitucional de férias e do décimo terceiro salário não altera o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre essas parcelas, devendo, neste caso, a contribuição previdenciária incidente sobre tais importâncias ser recolhida com os acréscimos previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, independentemente de se tratar de pagamento efetuado a agente político pelo órgão público a que pertence.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 7º, VIII e XVII; Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, inciso I, “j”, arts. 22 e 28, § 7º, art. 35; Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, *caput*, I, §§ 4º e 6º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 6º, XIX, art. 52, III, “h” e “i”, art. 80, III, art. 96 e §4º do art. 259.

Relatório

A Consulente, prefeitura municipal, formula consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, apresentando dúvida quanto à incidência ou não de juros moratórios e de multa de mora no recolhimento em atraso da contribuição previdenciária relativa ao décimo terceiro salário e ao terço constitucional de férias, quando o pagamento dessas parcelas aos agentes políticos ocorreu fora de época própria.

2. Informa a Consulente que o Tribunal de Contas de seu Estado reconheceu o direito de os vereadores receberem a gratificação natalina e o terço constitucional de férias sem a necessidade de previsão em lei local.

3. Afirma que, em face desse reconhecimento extemporâneo, realizou, em 2012, pagamentos aos agentes políticos a esses títulos relativos aos anos de 2009 a 2011 e, no tocante ao “pagamento do INSS, na parte que se refere aos agentes políticos e cota patronal”, aduz que este “foi efetuado com a incidência de juros moratórios e multas, o que possibilitou a inclusão das remunerações na GFIP dos anos 2009 a 2011, competências 13/2009, 13/2010 e 13/2011”.

4. Após reconhecer que a legislação não é clara quanto à contribuição a ser recolhida, havendo “quem entenda que o pagamento deveria ter sido feito sem a incidência de juros e multas”, a Consulente solicita que sejam esclarecidas as seguintes questões:

Quais são os procedimentos que devem ser atendidos pela Administração Pública para melhor resolução de controvérsias sobre o tema:

Sobre as controvérsias decorrentes da obrigação de pagamento do INSS, na parte que se refere aos agentes políticos e cota patronal, foi efetuado com a incidência de juros moratórios e multas, o que possibilitou à época a inclusão das remunerações na GFIP dos anos de 2009 a 2011, competências 13/2009, 13/2010 e 13/2011 (sic).

Posto que há quem entenda que o pagamento deveria ter sido feito sem a incidência de juros e multas, considerando que havia decisões no sentido de não possibilidade de pagamento do 13º e um terço de férias aos agentes políticos até aquela data (sic).

Fundamentos

5. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. De se observar que, embora a Consulente não tenha apontado, precisamente, os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta, tal identificação encontra-se suprida nos diversos pareceres que instruíram o processo, os quais apresentaram os dispositivos da legislação que motivaram a indagação. Passa-se, a seguir, a apreciar a consulta.

6. Destaca-se, primeiramente, que, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, e art. 6º, inciso XIX, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, os vereadores, na condição de titulares de cargo eletivo municipal, são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, na condição de segurados empregados, excetuados, tão somente, os titulares de cargo efetivo afastados para o exercício do mandato eletivo filiados a Regime Próprio de Previdência Social – RPPS no cargo de origem.

7. A situação trazida neste processo de consulta envolve vereadores vinculados ao RGPS e que receberam, extemporaneamente, importâncias a título de décimo terceiro salário e terço constitucional de férias, encontrando-se a dúvida da Consulente centrada na incidência ou não de juros moratórios e de multa de mora no pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre referidas parcelas.

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

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

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

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

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

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

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

[...]

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

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

11. No que diz respeito ao **momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária** incidente sobre as referidas parcelas, verifica-se que o art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, deteve-se nessa identificação, como se pode conferir a seguir:

*Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, **considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:***

I - em relação ao segurado:

a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

[...]

h) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97;

i) no mês a que se referirem as férias, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

[...]

*§ 1º Considera-se **creditada** a remuneração na competência em que a empresa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços.*

§ 2º Para os **órgãos do Poder Público** considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.
(destacou-se)

12. Como se vê, a legislação enunciou uma **regra geral** para delimitar o momento da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária – “quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro”. Porém, com relação ao décimo terceiro salário e ao terço constitucional de férias, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, trouxe **normas específicas**.

13. Para o terço constitucional de férias, a legislação estipula que o fato gerador ocorre “no mês a que se referirem as férias”, ficando, dessa forma, afastado o momento do pagamento ou da antecipação desse pagamento, sendo de se observar, por outro lado, que o prazo para recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre essa parcela é o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 1991.

14. Já no que se refere ao décimo terceiro salário, a alínea “h” do inciso III do artigo 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, dispõe que o fato gerador ocorre “no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos artigos 96 e 97” daquele ato, versando esse artigo 96 sobre a data para recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário, que foi fixada no dia 20 (vinte) de dezembro do ano a que se refere a gratificação natalina.

15. Nesse sentido, o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária relativa ao décimo terceiro salário tem como data limite o dia 20 de dezembro do ano a que se refere a gratificação natalina, uma vez que essa é a data para recolhimento da contribuição, a qual somente poderá ser exigida se já tiver ocorrido o fato gerador da contribuição correspondente. Assim, a competência, ou mês de ocorrência do fato gerador, tem como limite o mês de dezembro. De se notar que, para fins de preenchimento da Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, será utilizada a competência 13 do ano respectivo, conforme prevê o item 8.6 do Manual da GFIP, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 880, de 16 de outubro de 2008.

16. Verifica-se, dentro desses contornos jurídicos, que o décimo terceiro salário integra a base de cálculo da contribuição previdenciária no mês do pagamento ou do crédito da última parcela, limitada essa integração ao mês de dezembro do ano a que se refere essa gratificação segundo o disposto na parte final da alínea “h” do inciso III do artigo 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

17. Por sua vez, o terço constitucional de férias integra o salário de contribuição do segurado empregado no “mês a que se referirem as férias”, devendo o pagamento dessa contribuição ocorrer até o dia vinte dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência nos termos do art. 30, I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 1991.

18. No caso de o pagamento do décimo terceiro salário e do terço constitucional de férias ter sido efetuado com atraso, o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre essas parcelas permanecerá inalterado, sendo regido pelo disposto nas alíneas “h” e “i” do inciso III do artigo 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. De se notar, contudo, que o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre esses pagamentos deverá ser efetuado com incidência de juros moratórios e multa de mora em

função do atraso nesse recolhimento, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, que assim determina:

*Art. 35. Os **débitos** com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (destacou-se)*

19. O fato de as contribuições serem devidas por órgão da Administração Pública não afasta a incidência de juros e multa de mora no caso de recolhimento em atraso, exceto a multa de mora para fatos geradores ocorridos até janeiro de 2007, o que não é o caso. A esse respeito, o § 4º do art. 259 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 259. Os órgãos públicos da Administração Direta, as autarquias e as fundações de direito público são considerados empresa em relação aos segurados não abrangidos por RPPS, ficando sujeitos, em relação a estes segurados, ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78.

[...]

§ 4º Os órgãos públicos da administração direta, as autarquias, as fundações de direito público, as missões diplomáticas e as repartições consulares de carreiras estrangeiras estão sujeitos à multa de mora no caso de recolhimento fora do prazo, exceto em relação às contribuições sociais cujos fatos geradores tenham ocorrido até a competência janeiro de 2007, observado o disposto no § 5º. (destacou-se)

20. Por fim, com relação à repercussão à situação trazida neste processo de consulta do disposto no § 2º do art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que define o momento em que se deve considerar como creditada a remuneração no caso dos órgãos públicos, alguns aspectos merecem ser destacados.

21. Observa-se, primeiramente, que o referido dispositivo considera como “creditada” a remuneração, para fins de definição do momento de ocorrência do fato gerador, no caso dos **órgãos públicos**, “na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa” (destacou-se). Cabe aqui citar trecho da Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2 de fevereiro de 2016:

18.3. O art.52 da IN RFB nº 971, de 2009, não fixa um momento de ocorrência de fato gerador das contribuições previdenciárias específico para os órgãos públicos. Tão somente esclarece, tratando-se de órgão público, quando a remuneração considera-se “creditada”, que é apenas um dos três momentos que pode ser considerado como tendo ocorrido o fato gerador da contribuição, ou seja, quando a remuneração é paga, devida, ou creditada, o que ocorrer primeiro, de modo que a disposição do §2º deste artigo não afasta a aplicação das regras explicitadas na alínea “a” do inciso I e alínea “a” do inciso III do art.52 desta Instrução Normativa. (destacou-se)

22. Com relação ao recolhimento em atraso da contribuição previdenciária incidente sobre o terço constitucional de férias em decorrência do pagamento extemporâneo dessa parcela ao trabalhador, a conceituação trazida no § 2º do art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, não apresenta maior relevância, uma vez que a legislação fixou como momento de ocorrência do fato gerador o “**mês a que se referirem as férias**, mesmo quando pagas antecipadamente na forma da legislação trabalhista”, e esse “mês” não se altera em função de o pagamento desse adicional de férias ao trabalhador ter ocorrido fora de época própria.

23. No tocante à contribuição previdenciária relativa ao décimo terceiro salário que foi pago ao trabalhador com atraso em decorrência do reconhecimento tardio desse direito, como já exposto acima, não obstante a alínea “h” do inciso III do art. 52 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, disponha que o fato gerador ocorrerá “no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário”, o momento de ocorrência do fato gerador dessa contribuição acha-se limitado ao dia 20 (vinte) de dezembro do ano a que se refere o décimo terceiro salário, em face da previsão contida na parte final do referido dispositivo.

24. O fato de o reconhecimento do direito ao décimo terceiro aos agentes políticos, e do pagamento respectivo, ter ocorrido extemporaneamente não influi no momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre essa parcela, tampouco em seu prazo de vencimento (20 de dezembro, nos termos do art. 96 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009), pois tal reconhecimento tem efeito declaratório, e não constitutivo, reportando-se aos anos anteriores, o que, inclusive, possibilitou o pagamento retroativo dessa verba, numa clara demonstração de que esse valor era devido em época própria. Esse reconhecimento extemporâneo do direito tem como consequência entender-se como ocorrido o fato gerador na competência limite (eis que nem o crédito, nem o pagamento da verba, por motivos óbvios, terá ocorrido antes disso), com vencimento em 20 de dezembro de cada ano a que se refere a verba relativa ao décimo terceiro.

25. Enfim, o prazo para recolhimento do décimo terceiro salário é o dia 20 (vinte) de dezembro do ano a que se refere essa gratificação e, do terço constitucional de férias, o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência a que se referirem as férias. Assim, qualquer pagamento da contribuição previdenciária relativa a tais importâncias efetuado fora dos referidos prazos ficará sujeito aos acréscimos legais descritos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, independentemente de se tratar de pagamento extemporâneo dessas parcelas em função do tardio reconhecimento desse direito pelo órgão público.

Conclusão

26. Diante do exposto, conclui-se:

- o terço constitucional de férias e o décimo terceiro salário integram a base de cálculo da contribuição previdenciária nos termos do art. 214, *caput*, e §§ 4º e 6º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999;
- o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária relativa ao terço constitucional de férias ocorre no mês a que se referirem as férias, devendo o recolhimento dessa contribuição ser efetuado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;
- o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária referente ao décimo terceiro salário ocorre no mês do pagamento ou crédito da última parcela e tem como data limite o dia 20 (vinte) de dezembro do ano a que se refere a gratificação natalina, que é o prazo para recolhimento dessa contribuição;
- o pagamento em atraso do terço constitucional de férias e do décimo terceiro salário não altera o momento de ocorrência do fato gerador, nem o prazo de vencimento da contribuição previdenciária incidente sobre essas parcelas, devendo, neste caso, a

contribuição previdenciária incidente sobre tais importâncias ser recolhida com os acréscimos previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, independentemente de se tratar de pagamento extemporâneo efetuado a agente político pelo órgão público a que pertence.

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit