



Solução de Consulta nº 250 - Cosit

Data 23 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

REMUNERAÇÃO RETROATIVA PREVISTA EM LEI. SERVIDOR PÚBLICO VINCULADO AO RGPS COMO SEGURADO EMPREGADO. FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA.

O fato gerador da contribuição previdenciária relativa a remuneração do segurado empregado, a cargo deste e da empresa, ocorre no mês em que a remuneração é paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro.

O recolhimento regular das contribuições é até o dia 20 (vinte) do mês subsequente à ocorrência do fato gerador ou no dia útil imediatamente anterior, caso não haja expediente bancário naquele dia, para efeito de não incidência de juros e multa de mora.

Em regra, o fato gerador da contribuição relativa às parcelas de remuneração pagas de forma retroativa, ou seja, pagas em atraso, ocorre em cada uma das competências em que a parcela era devida, mesmo sendo paga ou creditada posteriormente.

Nas hipóteses em que parcelas de remuneração concedidas de forma retroativa somente passam a ser **devidas** com o advento do instrumento jurídico que a constituiu, este advento é o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições, **marco** para a contagem do prazo para seu regular recolhimento, sem acréscimos de juros e multa, ou marco para a contagem dos juros e multa de mora no caso de pagamento em atraso.

Neste caso, em relação às parcelas de remuneração retroativas, devem ser empregados códigos específicos para a informação em GFIP e para o recolhimento das contribuições, conforme prevê, o inciso I do §1º e §3º deste art. 108 da IN RFB nº 971, de 2009, para situação análoga.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 40, §13; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 13, 20, 22, incisos I e II, 28, inciso I, art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”; RPS aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art. 9º, inciso I, alínea “1”; IN RFB nº 971, de 2009, Art. 52, inciso I, alínea “a”, inciso III, alínea “a” e art.108.

Relatório

O interessado, uma autarquia estadual, formula consulta que versa sobre o recolhimento de contribuições previdenciárias ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) incidentes sobre diferenças de remuneração concedidas de forma retroativa a setembro de 2012, a servidores temporários vinculados ao RGPS, segundo afirma a consulente, em razão de extensão a estes servidores temporários, de direito conferido a servidores efetivos que tiveram promoção em virtude de uma lei estadual de agosto de 2013.

2. Informa que “No momento da geração da GFIP foi utilizado o código 2402 tanto para a competência do mês, quanto para a diferença salarial, **acarretando juros e multa**”.

3. O questionamento apresentado é sobre a possibilidade de enquadramento no procedimento do art. 108 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que, em situação análoga, qual seja, pagamento de diferença de remuneração concedida de forma retroativa, porém, por força de acordo, convenção ou dissídio coletivo de trabalho, prevê o recolhimento das correspondentes contribuições sem a incidência de juros e multa de mora.

Fundamentos

4. Pelos termos da consulta formulada, observa-se que não há dúvidas sobre a vinculação ao RGPS de servidores temporários, tão pouco sobre a incidência das contribuições previdenciárias ao RGPS, a cargo do segurado e da autarquia, previstas nos art. 20 e 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobre as mencionadas diferenças de remuneração pagas de forma retroativa.

5. Verifica-se que a dúvida apresentada é quanto aos procedimentos relacionados ao sistema informatizado, a serem adotados, na situação relatada, para não gerar acréscimo de juros e multa de mora.

6. Registre-se que são vinculados ao RGPS os servidores efetivos não amparados por regime próprio do ente federativo e os demais servidores, conforme o art. 13 da Lei nº 8.212, de 1991. Os servidores contratados para atender necessidade temporária são enquadrados, para efeito de contribuições previdenciárias ao RGPS, como segurados empregados, conforme o inciso IX do art. 37 e §13 do art.40; alínea “l” do inciso I do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

7. Constata-se que a questão apresentada está relacionada ao **momento de ocorrência do fato gerador** da contribuição, uma vez que este constitui o marco temporal para a contagem do prazo de recolhimento regular da contribuição, de modo a não haver acréscimos de juros e multa de mora. Sobre este tema, a Lei nº 8.212, de 1991 estabelece:

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;***

[...]

Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.

[...]

§ 2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.

8. Com fundamento nos dispositivos legais reproduzidos, a IN RFB nº 971, de 2009, dispõe:

*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;*

[...]

§ 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.

9. Depreende-se, assim, do explicitado na alínea “a”, inciso I e alínea “a”, inciso III do art. 52 da IN RFB n.º 971, de 2009, com fundamento no inciso I do art. 22 e inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, que **o fato gerador da contribuição ocorre quando a remuneração é paga, devida ou creditada, o que ocorrer primeiro.**

10. Já o prazo para o regular recolhimento da contribuição, de modo a afastar a incidência de juros e multa de mora, é até o dia 20 do mês seguinte à ocorrência do fato gerador da contribuição, ou seja, o dia 20 do mês seguinte em que a remuneração foi paga ou creditada ou apenas passou a ser devida, conforme fixado na alínea “b”, inciso I do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

*b) **recolher** os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a **contribuição** a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes **sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas**, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço **até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência.***

11. Desta feita, observados o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e o prazo, a contar dele, para o **regular** recolhimento da contribuição, não há que se falar em acréscimos de juros e multa.

12. No que se refere ao pagamento, em determinado momento, de parcelas de remuneração de forma **retroativa**, este é realizado, **em regra**, por conta de direito preexistente, ou seja, a parcela da remuneração já era devida em momento anterior, mas por alguma razão, não foi paga ou creditada no tempo certo, acarretando o recolhimento das correspondentes contribuições em atraso com acréscimo de juros e multa.

13. É o que ocorre na sentença trabalhista, cuja natureza jurídica não é **constitutiva** do direito à remuneração, mas **declaratória** deste direito do reclamante de receber a remuneração que lhe era devida, mas não foi paga a época, e condenatória em relação ao reclamado de pagar tais remunerações. Por isto, também a condenação ao recolhimento das correspondentes contribuições com acréscimo de juros e multa, como base no §2º do art. 43 da Lei n.º 8.212, de 1991.

14. O mesmo acontece em todas as situações em que se verificar que parcelas de remunerações eram devidas em determinada época, mas somente foram pagas ou creditadas em momento posterior.

15. Excepcionalmente, pode haver o pagamento de remuneração de forma retroativa, **não por conta de um direito preexistente**, mas devido a um **direito que só foi constituído posteriormente**. Nesta hipótese, o **prazo** para pagamento das contribuições conta a partir do mês em que o direito é constituído, ou seja, no mês em que a parcela de remuneração passa a ser devida, sendo este também o marco para efeito da apuração de juros e multa.

16. Um exemplo, é a possibilidade de constituição do direito do trabalhador de receber diferença de remuneração de forma retroativa à data base de reajuste de categorias profissionais, por conta de acordos, convenções e dissídios coletivos de trabalho firmados em data posterior à data base, situação em que estas parcelas, embora pagas de forma retroativa, somente **passam a ser devidas** a partir do momento em que tais instrumentos jurídicos são finalmente formalizados, sendo, portanto, este também o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições correspondentes.

17. Esclareça-se que pouco importa a fonte da obrigação ou o instrumento jurídico que constitui o direito às parcelas de remuneração de forma retroativa. Conforme já abordado, importa a distinção entre duas hipóteses, quais sejam, se as parcelas de remuneração **já eram devidas** a época, ou seja, nos meses em relação aos quais as parcelas são pagas de forma retroativa, ou se **somente passaram a ser devidas** em momento posterior às competências em relação às quais se referem as parcelas retroativas.

18. Ante à constatação de que as parcelas pagas de forma retroativa somente passaram a ser devidas com a formalização de certos instrumentos jurídicos, e, que, portanto, este é o momento de ocorrência do fato gerador as contribuições previdenciárias correspondentes, o §1º do art. 108 da IN RFB nº 971, de 2009, estabeleceu a seguinte orientação:

Art. 108. Sobre os valores pagos em razão de acordos, convenções e dissídios coletivos de trabalho, de que tratam os arts. 611 e 616 da CLT, quando implicarem reajuste salarial, incide a contribuição previdenciária e contribuições devidas a outras entidades ou fundos.

*§ 1º Ficando estabelecido o pagamento de **parcelas retroativas** ao mês da data-base da respectiva categoria profissional, os fatos geradores das contribuições deverão:*

*I - ser informados na GFIP da competência da celebração da convenção, do acordo ou do trânsito em julgado da sentença que decidir o dissídio, **em código de recolhimento específico**, observadas as orientações do Manual da GFIP;*

II - constar em folha de pagamento distinta, elaborada nos termos do inciso III do art. 47, na qual fique identificado o valor da diferença de remuneração de cada mês.

§ 2º As contribuições decorrentes dos fatos geradores referidos no § 1º deverão ser recolhidas até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência da celebração da convenção, do acordo ou do trânsito em julgado da sentença que decidir o dissídio, ou no dia útil imediatamente anterior, caso não haja expediente bancário no dia 20 (vinte).

§ 3º O recolhimento de que trata o § 2º será efetuado utilizando-se código de pagamento específico.

§ 4º Observado o prazo a que se refere o § 2º, não incidirão juros ou multas moratórias sobre os valores das contribuições calculadas na forma desta Seção.

§ 5º A contribuição do segurado será calculada mês a mês, considerando-se os valores originalmente pagos em cada competência, observada a alíquota e o limite máximo do salário-de-contribuição.

§ 6º Não sendo recolhidas espontaneamente as contribuições devidas, a RFB apurará e constituirá o crédito nas formas previstas no Capítulo I do Título VII.

19. Na consulta apresentada, o relato é de pagamento de diferença de remuneração de forma retroativa, em virtude de uma lei estadual, não ficando claro se o direito à tal parcela retroativa decorreu direta ou indiretamente da lei. Contudo, importa saber se, juridicamente, a remuneração somente passou a ser devida com o advento da lei, inclusive, por conta de instrumentos jurídicos que regem a contratação dos servidores temporários que porventura sejam atrelados à mencionada lei.

20. Portanto, se a obrigação de pagar as parcelas foi constituída por ocasião do advento da lei, passando a ser **devidas** as parcelas apenas a partir de seu advento, sendo este também o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias correspondentes, a situação é deveras análoga à normatizada pelo §1º do art. 108 da IN RFB nº 971, de 2009.

21. O §4º do art. 108 da IN RFB nº 971, de 2009, prevê a não incidência de juros e multas de mora se as contribuições forem recolhidas até o dia 20 do mês seguinte à celebração dos instrumentos jurídicos ali referidos o que, no caso sob análise, é o advento de uma lei.

22. Desta feita, por se tratar de situação análoga, ou seja, haver o mesmo direito, no caso sob análise, podem ser seguidas as orientações estabelecidas no art. 108 da IN RFB nº 971 de 2009, devendo ser empregados códigos específicos: código “650” na GFIP e o código “2950” para pagamento da contribuição, conforme prevê o inciso I do §1º e §3º deste art. 108.

23. Assim, se as contribuições foram recolhidas até o dia 20 do mês seguinte ao advento da lei que instituiu o direito às parcelas remuneratórias retroativas, ou seja, o mês seguinte à ocorrência do fato gerador das contribuições, não são devidos os acréscimo de juros nem multa de mora. Nesta situação, caso os juros e multa de mora tenham sido recolhidos, podem ser objeto de pedido de restituição ou compensação.

Conclusão

24. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

24.1. O fato gerador das contribuições previdenciárias relativas às diferenças de remuneração pagas de forma retroativa, em decorrência de lei, ocorre no mês de seu advento, não havendo incidência de acréscimos de juros e multa de mora no recolhimento da contribuição até o dia 20 do mês subsequente ao advento da lei.

24.2. Nesta situação, podem ser seguidas as orientações estabelecidas no art.108 da IN RFB nº 971 de 2009, e serem utilizados códigos específicos: código “650” na GFIP e o código “2950” para pagamento da contribuição, conforme prevê o inciso I do §1º e §3º deste art.108.

À consideração superior

Assinatura digital
ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinatura digital
CARMEM DA SILVA ARAUJO
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Ditri

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

Assinatura digital
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.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit