



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	104 – COSIT
DATA	22 de maio de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

O pagamento de parcelas remuneratórias devidas pela empresa, em razão de acordo, convenção e decisão em dissídio coletivo de trabalho, que retroage ao mês da data-base da respectiva categoria profissional, vincula-se aos fatos geradores ocorridos nas competências abrangidas pela retroação, o que obrigaria à retificação das bases de cálculo consideradas nos referidos fatos geradores das contribuições previdenciárias e das devidas a terceiros arrecadadas pela RFB. Todavia, o art. 80, da IN RFB nº 2.110, de 2022, traz solução prática de tratamento da situação, regulando a apuração e recolhimento das ditas contribuições sem a incidência de juros ou multas moratórias, desde que recolhidas no prazo previsto em seu § 2º, nos termos de seu § 3º.

Quanto à contribuição do segurado, será calculada mês a mês, considerando-se os valores originalmente pagos em cada uma das competências, observada a alíquota e o limite máximo do salário-de-contribuição, que não se aplica à contribuição patronal. Embora tal necessidade de cálculo mês a mês, em relação à contribuição previdenciária do segurado empregado ou trabalhador avulso também se aplica a não incidência de juros e multas moratórias quando recolhida no referido prazo.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, arts. 27, § 3º; 29; 80; e 81.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Não produz efeitos a dúvida de natureza operacional que foge ao escopo do instituto da consulta disciplinada na IN RFB nº 2058, de 2021, cujo objeto é a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 1º.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica constituída sob a forma de Sociedade Anônima, submetida ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado disciplinado na Portaria RFB nº 5.018, de 21 de dezembro de 2020, com ramo de atividade principal xxxxxxxxxxxxxxxx, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributo (Contribuições Sociais Previdenciárias) administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa que, na consecução de suas atividades, contrata milhares de trabalhadores sob o regime previsto no Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho) e, por ocasião da demissão desses trabalhadores, paga as verbas rescisórias sujeitas à incidência regular da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, bem como as contribuições pertinentes ao RAT/FAP, ao salário educação e a terceiros (INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE).

3. A consulente alega que, em algumas situações, depois da rescisão do contrato de trabalho, torna-se necessária a complementação do pagamento de verbas rescisórias, como resultante de convenção coletiva de trabalho ou dissídio coletivo firmado com o sindicato representativo da categoria profissional dos trabalhadores, referente a aplicação retroativa de reajustes salariais, o que acaba por determinar o pagamento de verbas depois do desligamento do empregado.

4. A consulente narra que, nessa situação, é obrigada a pagar verba rescisória complementar ao trabalhador demitido, ocorrendo, nesse pagamento, segundo entende, o fato gerador das contribuições acima listadas, de competência da Consulente, e da parcela da contribuição previdenciária descontada do trabalhador. Sendo assim, entende que o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições incidentes sobre o pagamento de verbas rescisórias complementares é o mês em que efetivamente se realiza o pagamento dos referidos valores, isso porque, conforme advoga, o art. 22, I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, aponta o pagamento ou o crédito das remunerações como o fato gerador das contribuições "(aqui compreendida a análise do salário-educação e das contribuições a terceiros, previstos no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.422, de 23 de outubro de 1975, e no art. 14 da Lei nº 5.890, de 8 de junho de 1973, respectivamente, originadas do mesmo fato gerador)".

5. A consulente entende que o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições incidentes sobre o pagamento de verbas rescisórias complementares seja o mês em que efetivamente se realiza esse pagamento, em virtude de "apenas com a definição em convenção ou dissídio coletivo surge a obrigação do pagamento da verba salarial complementar, razão pela qual é nesse momento que se verifica a realização do pagamento da remuneração ensejadora da incidência das contribuições".

6. Para fundamentar a sua tese, a consulente invoca, também, os arts. 114 e 115 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), que estabelecem que fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e, da obrigação acessória, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

7. A despeito da sua interpretação dos fatos até aqui narrados, a consulente informa que o programa e-Social a direciona a considerar, como momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de natureza previdenciária principal, as competências às quais as verbas pagas em período posterior à rescisão do contrato de trabalho se relacionam, do que discorda, por entender que o momento de ocorrência desse fato gerador seja o do reconhecimento das verbas originárias da convenção ou acordo coletivo e do seu efetivo pagamento.

8. Por fim, a consulente informa que, diante da impossibilidade factual, em virtude do impedimento apontado do e-Social, de efetuar o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social e a terceiros nos moldes que ela entende como corretos, promoverá o depósito administrativo do valor que julga correto, assim que protocolada esta consulta tributária, haja vista a inviabilidade de gerar, dentro do e-Social, as respectivas guias de contribuições previdenciárias nos moldes do seu entendimento quanto ao momento de ocorrência do respectivo fato gerador das obrigações tributárias, e questiona nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

i) Encontra-se correto o entendimento da Consulente, ancorado na leitura dos arts. 22, I e II, e 30, I, “a” e “b”, da Lei n. 8.212/1991, no sentido de que o fato gerador das contribuições previdenciárias recolhidas sobre as verbas rescisórias complementares ocorre com a sua definição e pagamento na forma da convenção ou dissídio coletivos?

ii) Caso positiva a resposta ao item “i” supra, haverá adequação do E-SOCIAL para possibilitar a vinculação da verba rescisória complementar ao fato gerador correspondente ao mês de seu pagamento?

9. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

10. O processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

11. Analisando-se previamente a consulta quanto aos seus aspectos formais e produção de efeitos, constata-se a sua eficácia, nos termos da IN RFB nº 2058, de 2021.

12. Quanto ao mérito, a consulente busca confirmar entendimento ancorado na leitura dos arts. 22, I e II, e 30, I, “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de que o fato gerador das

contribuições previdenciárias recolhidas sobre as verbas rescisórias complementares ocorre quando se firma o acordo, a convenção ou o dissídio coletivo de trabalho.

13. A respeito dos fatos geradores das contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas rescisórias complementares originárias de convenção ou acordo coletivo, o art. 80 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, dispõe nos seguintes termos:

Art. 80. 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, incidem a contribuição social previdenciária e as contribuições devidas a terceiros.

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

I - ser informados à RFB, nos termos do art. 25, na competência da celebração da convenção, do acordo ou do trânsito em julgado da sentença que decidir o dissídio; e

II - constar em folha de pagamento distinta, elaborada nos termos do inciso III do caput do art. 27, 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 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 na referida data. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

§ 3º Observado o prazo a que se refere o § 2º, não incidirão juros ou multas moratórias sobre os valores das contribuições calculadas na forma deste artigo.

§ 4º 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.

§ 5º Não recolhidas espontaneamente as contribuições devidas na forma deste artigo, a RFB apurará e constituirá o crédito.

14. Como se vê, com base no art. 80 da IN RFB nº 2.110, de 2022, o pagamento das parcelas salariais complementares devidas pela empresa em razão de acordo, convenção ou decisão em dissídio coletivo de trabalho, cujos efeitos retroagem ao mês da data-base da respectiva categoria profissional, enseja o recolhimento complementar da contribuição previdenciária devida pela empresa, que deve ser realizado 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). Conforme o § 3º, não incidirão juros ou multas moratórias sobre os valores das contribuições calculadas dessa forma, desde que recolhidos no prazo.

14.1. A despeito de o preceptivo do § 1º referenciar caso em que a produção de efeitos salariais retroativos se limite à “data-base”, não deve ser compreendido de forma limitada a essa hipótese específica, eis que a racionalidade da norma é plenamente aproveitável a qualquer cenário cujo marco temporal para retroação dos efeitos remuneratórios não coincida com a data-base, haja

vista terem as partes ampla liberdade de pactuação nesses foros de negociação e de não se tratar de marco decorrente de vinculação legal, mas apenas da praxe observada nos acordos coletivos.

15. A consulente entende que o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições incidentes sobre o pagamento das verbas rescisórias complementares seja o mês em que efetivamente se realiza esse pagamento, em virtude de que "apenas com a definição em convenção ou dissídio coletivo surge a obrigação do pagamento da verba salarial complementar, razão pela qual é nesse momento que se verifica a realização do pagamento da remuneração ensejadora da incidência das contribuições".

16. Porém, é cediço que o elemento temporal disposto em lei a ser considerado não corrobora essa percepção. De fato, a IN RFB nº 2.110, de 2022, com base no que prevê a Lei nº 8.212, de 1991, prescreve (**grifamos**):

Art. 29. 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: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 20; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 198)

a) empregado, exceto o contratado para trabalho intermitente, e trabalhador avulso:

1. quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro;
2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e
3. no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma prevista na legislação trabalhista;

[...]

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

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**; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso I, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso I, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

[...]

16.1. Como se vê, o entendimento da consulente não encontra amparo na IN RFB nº 2.110, de 2022, haja vista que, se o pagamento das parcelas salariais complementares devidas pela empresa retroage ao mês da data-base da respectiva categoria profissional, significa que os correspondentes fatos geradores das obrigações previdenciárias necessariamente ocorreram, uma vez que o seu marco temporal é o mês em que é paga, devida ou creditada a remuneração a segurado empregado ou a trabalhador avulso, em decorrência da **prestação de serviço**. No caso em vista, o acordo é constitutivo de dívida pretérita referente a competências precedentes em que houve prestação de serviços e regular constituição de crédito tributário, que, em razão de ulterior majoração da base de cálculo, foi apurado e eventualmente recolhido a menor.

16.2. Dessa maneira, a retroação de efeitos apenas sinaliza a necessidade de retificação das bases de cálculos consideradas por ocasião da apuração das contribuições nessas competências, i.e., a partir o marco de retroatividade dos efeitos financeiros acordados (v.g., a data-base da categoria profissional, como disposto no art. 80, da IN RFB 2.110, de 2022, supra). Ressalte-se que, para a configuração do fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação laboral, o elemento temporal tangencia o material, na medida em que são devidas sobre valores remuneratórios pagos durante o mês de prestação dos serviços, o que em referência contábil alude ao molde de tratamento por competência.

16.3. A IN RFB 2.110, de 2022, não promove qualquer alteração na lógica de aferição do elemento temporal do fato gerador. Apenas adita circunstância de tratamento favorecido àqueles créditos tributários devidos em razão da retroatividade de efeitos remuneratórios em acordos coletivos. Portanto, a argumentação da consultante não pode prosperar, eis que não se baseia em qualquer regra legal que estabeleça momento distinto para o fato gerador reclamado. Aplica-se a regra geral para o caso, com o tratamento favorecido vertido no art. 80 supramencionado.

17. Destaque-se que, para que não haja prejuízo para o segurado quando da concessão de benefício previdenciário, é salutar considerar o acréscimo de remuneração nas competências de prestação de serviço a que retroage a convenção ou dissídio coletivo. Isso, contudo, não causa prejuízo para a empresa, eis que não se cobram acréscimos se o recolhimento se der até o dia 20 do mês seguinte à competência de celebração da convenção ou dissídio, reitera-se.

18. Quanto à contribuição do segurado, será calculada mês a mês, considerando-se os valores originalmente pagos em cada competência, observada a alíquota, em virtude do limite máximo do salário-de-contribuição, que não se aplica à contribuição patronal.

19. Embora haja necessidade de cálculo mês a mês, também se aplica a não incidência de juros e multas moratórias em relação à contribuição previdenciária do segurado empregado ou trabalhador avulso, haja vista que o comando do § 3º do art. 80 da IN RFB nº 2.110, de 2022, é genérico, no sentido da sua aplicabilidade a todas as contribuições previdenciárias, sejam patronais ou dos segurados, bem como às devidas a outras entidades e fundos de competência arrecadatória da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 81 da referida Instrução Normativa.

Art. 81. Compete à RFB as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida, por lei, a terceiros, ressalvado o disposto no § 5º. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º)

§ 1º Consideram-se terceiros, para os fins desta Instrução Normativa:

I - as entidades privadas de serviço social e de formação profissional a que se refere o art. 240 da Constituição Federal, criadas por lei federal e vinculadas ao sistema sindical;

II - o Fundo Aeroaviário, instituído pelo Decreto-Lei nº 270, de 28 de fevereiro de 1967;

III - o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo, instituído pelo Decreto-Lei nº 828, de 5 de setembro de 1969;

IV - o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), criado pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 9 de julho de 1970; e

V - o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), gestor da contribuição social do salário-educação, instituída pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996.

§ 2º A contribuição de que trata este artigo sujeita-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previdenciárias, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 3º)

§ 3º O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, à contribuição cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do RGPS ou instituídas sobre outras bases a título de substituição. (Lei nº 11.457, de 2007, art. 3º, § 2º)

[...]

20. A IN em foco dispõe, ainda, sobre a escrituração da folha de pagamento para esse caso no § 3º do art. 27. Veja-se:

Art. 27.

[...]

§ 3º É facultado à empresa e ao equiparado incluir na escrituração da folha de pagamento do mês corrente parcelas complementares relativas a meses anteriores, entendidas como aquelas somente passíveis de apuração ou conhecidas após o encerramento da folha de pagamento do mês em que a parcela é devida, hipótese em que:

I - se obriga a:

a) discriminar os valores devidos ao trabalhador em cada competência; e

b) recolher, juntamente com as contribuições apuradas no mês da escrituração, as contribuições incidentes sobre as parcelas relativas a meses anteriores informadas no mês da escrituração;

II - fica dispensada a obrigação de retificar as declarações correspondentes aos meses em que as parcelas são devidas.

[...]

CONCLUSÃO

21. Do que se expôs, conclui-se que o pagamento de parcelas remuneratórias devidas pela empresa, em razão de acordo, convenção e decisão em dissídio coletivo de trabalho que retroage ao mês da data-base da respectiva categoria profissional, vincula-se aos fatos geradores ocorridos nas competências abrangidas pela retroação, o que obrigaria à retificação das bases de cálculo consideradas nos referidos fatos geradores das contribuições previdenciárias e das devidas a terceiros arrecadadas pela RFB. Todavia, o art. 80, da IN RFB nº 2.110, de 2022, traz solução prática de tratamento da situação, regulando a apuração e recolhimento das ditas contribuições sem a incidência de juros ou multas moratórias, desde que recolhidas no prazo previsto em seu § 2º, nos termos de seu § 3º.

22. Quanto à contribuição do segurado, será calculada mês a mês, considerando-se os valores originalmente pagos em cada uma das competências, observada a alíquota e o limite máximo do salário-de-contribuição, que não se aplica à contribuição patronal. Embora tal necessidade de cálculo mês a mês, em relação à contribuição previdenciária do segurado empregado ou trabalhador avulso também se aplica a não incidência de juros e multas moratórias, quando recolhida no referido prazo, cf. § 3º, do art. 80, da IN RFB nº 2.110, de 2022.

23. No tocante a eventual necessidade de adequação do e-SOCIAL para possibilitar a vinculação da verba rescisória complementar ao fato gerador correspondente ao mês de seu pagamento, a questão fica prejudicada, devido ao fato de que não é esse o momento de ocorrência do referido fato gerador. Além disso, esse questionamento, de natureza operacional, foge ao escopo do instituto da consulta disciplinada na IN RFB nº 2058, de 2021, cujo objeto é a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, motivo pelo qual esse aspecto da consulta é ineficaz.

(assinado digitalmente)
HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Copen.

(assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Copen

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit