



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	272 – COSIT
DATA	1 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. GRATIFICAÇÃO NATALINA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL DURANTE O ANO-CALENDÁRIO.

O fato gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre o décimo terceiro salário ocorre no mês de dezembro e tem por base de cálculo a totalidade da verba.

Logo, o contribuinte excluído do Simples Nacional durante o ano-calendário que no mês de dezembro for tributado nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deve recolher a contribuição previdenciária patronal sobre o décimo terceiro salário em sua integralidade.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 9, DE 30 DE JANEIRO DE 2015.

Dispositivos Legais: art. 1º, Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962; arts. 1º e 2º, Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965; art. 22, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; art. 7º, Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993; art. 13, VI, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; art. 29, Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022.

Assunto: Normas de Administração Tributária

INEFICÁCIA PARCIAL.

O objetivo único da consulta é fornecer à consulente a interpretação da legislação tributária. É ineficaz a consulta quando a consulente tem por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e quando não é identificado o dispositivo da legislação tributária cuja aplicação suscite dúvida.

Dispositivos Legais: arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 27, II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, acerca da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), apresentada por pessoa jurídica que informa ter como atividade o comércio atacadista de produtos químicos (CNAE 46.84-2-99) e a fabricação de gases industriais (CNAE 20.14-2-00).

2. A consulente declara que entre os meses de janeiro e outubro de 2021 esteve submetida ao regime de tributação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), recolhendo a CPP sobre a receita bruta auferida em cada mês (CPP incluída na sistemática do dito regime, conforme art. 13, inciso VI, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006), e que, a partir de novembro de 2021, “(...) adotou o enquadramento tributário no Regime do Lucro Presumido, passando a efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária patronal (CPP) com base na sua folha de pagamento, respeitando, portanto, o disposto art. 22 da Lei 8.212/1991”.

3. A interessada também compreende que, para a definição da CPP incidente sobre o décimo terceiro salário, deve-se levar em conta que houve a contabilização/apropriação mensal do valor relativo ao décimo terceiro salário (provisão) durante todo o ano-calendário e não somente nos meses em que a consulente esteve excluída do Simples Nacional. Em seu entendimento, a CPP devida é “proporcional” ao período de exclusão do Simples Nacional, incidindo “(...) sobre dois doze avos (2/12) do valor total despendido a título de gratificação natalina aos seus colaboradores ao final do ano calendário”.

4. Em defesa da proporcionalidade invocada, a consulente referencia a situação de que trata o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 1, de 18 de setembro de 2019, como uma situação análoga ao seu pleito.

5. Ato contínuo, “partindo do princípio que na interpretação do fisco o recolhimento da CPP, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/91, sobre o décimo terceiro salário deve ocorrer de forma proporcional”, questiona a operacionalização da possível solução na declaração no e-Social para a correta escrituração das informações.

6. Finalmente, a consulente consubstancia suas dúvidas nos seguintes questionamentos:

1) Quanto ao recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal, considerando o fato concreto detalhado, o entendimento e interpretação expresso pelo contribuinte estão em

linha com a interpretação e posicionamento da Receita Federal do Brasil mediante ao tema? Ou seja, deve recolher apenas a CPP, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/91, sobre o 13º salário proporcionalmente aos meses em que o contribuinte se enquadrou no recolhimento do CPP sobre a folha de pagamento, portanto, sobre dois doze avos (2/12) relativos ao período de novembro e dezembro. Em caso de negativa, quais seriam os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte na visão deste órgão?

2) Superada a questão anterior e partindo do princípio que na interpretação do fisco o recolhimento da CPP, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/91, sobre o décimo terceiro salário deve ocorrer de forma proporcional aos meses de novembro e dezembro de 2021. Pode na interpretação do Fisco, o contribuinte efetuar a declaração do E-Social através do registro S-1280, declarando ser optante pela desoneração da folha ou ser empresa do Simples Nacional Concomitante? Em caso de negativa, a consulente singelamente, solicita que a RFB exponha sua interpretação e posicionamento para a correta declaração do E-SOCIAL para apuração do tributo e escrituração das informações obrigatórias.

FUNDAMENTOS

7. O processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos relacionados às atividades do contribuinte, e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, atualmente, disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que substituiu a IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7.1. Dessarte, o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da sua interpretação. Isto implica dizer que compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Não se presta, pois, a consulta à convalidação de atos praticados, procedimentos ou classificações fiscais, ou à ratificação de quaisquer outras afirmativas da consulente, visto que isso implicaria análise de matéria probatória. Compete, pois, à consulente subsumir a situação fática de interesse tributário à legislação que a rege, não cabendo à Solução de Consulta dizer o direito, mas sim interpretar a norma que se mostre complexa em sua compreensão.

8. A consulta em apreço é parcialmente eficaz. É ineficaz especificamente em relação ao segundo questionamento, que diz respeito à escrituração e ao envio de informações fiscais por meio do e-Social: “... Pode na interpretação do Fisco, o contribuinte efetuar a declaração do E-Social através do registro S-1280, declarando ser optante pela desoneração da folha ou ser empresa do

Simple Nacional Concomitante? Em caso de negativa, a consulente singelamente, solicita que a RFB exponha sua interpretação e posicionamento para a correta declaração do E-SOCIAL para apuração do tributo e escrituração das informações obrigatórias”. Verifica-se que o item não guarda direta relação com a interpretação das normas tributárias, senão com o fornecimento de orientações procedimentais.

8.1. Cabe à consulente expor, em relação aos dispositivos específicos das normas tributárias que disciplinam a matéria consultada, qual a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, sob pena de transmutar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade vedada ao órgão consultado em sede de consulta fiscal. Assim, para que a consulta possa produzir os respectivos efeitos legais, faz-se necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação tributária que a disciplina e examinando a questão em face ao preceito legal que lhe pertence (arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e incisos II, XI e XIV, do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021).

IN RFB nº 2.058, de 2021.

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, (...), que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XI – (...) sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

9. Quanto ao primeiro questionamento, a dúvida concerne ao momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário e sua base de cálculo.

10. Pois bem, cediço que o tipo tributário se subordina ao princípio constitucional da reserva legal (art. 150, inciso I), inscrito no art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Então, para escrutínio da tributação aventada pela consulente, qual seja, a proporcional aos meses submetidos à tributação do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é mandatário observar se há previsão legal de que: ou o fato gerador da CPP incide no décimo terceiro salário *mensalmente* sobre fração ideal; ou sua base de cálculo é aferida na razão dos meses em que a empresa se submete àquela tributação.

11. Ora, a Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece a indigitada exação fiscal, preceitua em uma mesma sentença a hipótese de incidência e sua base imponible estabelecendo que a contribuição previdenciária ocorre sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada ao empregado, reforçando, em seu art. 28, § 7º, que o décimo terceiro salário integra a base de cálculo do gravame. Por sua vez, as Leis nº 4.090, de 13 de julho de 1962, e nº 4.749, de 12 de agosto de 1965, que dispõem sobre o décimo terceiro salário, determinam que o pagamento do referido direito ocorre no dia 20 de dezembro de cada ano, *in verbis*:

Lei nº 4.090, de 1962:

Art. 1º - No mês de dezembro de cada ano, a todo empregado será paga, pelo empregador, uma gratificação salarial, independentemente da remuneração a que fizer jus.

§ 1º - A gratificação corresponderá a 1/12 avos da remuneração devida em dezembro, por mês de serviço, do ano correspondente.

§ 2º - A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será havida como mês integral para os efeitos do parágrafo anterior.

(...)

Lei nº 4.749, de 1965:

Art. 1º - A gratificação salarial instituída pela Lei número 4.090, de 13 de julho de 1962, será paga pelo empregador até o dia 20 de dezembro de cada ano, compensada a importância que, a título de adiantamento, o empregado houver recebido na forma do artigo seguinte.

Parágrafo único. (Vetado).

Art. 2º - Entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano, o empregador pagará, como adiantamento da gratificação referida no artigo precedente, de uma só vez, metade do salário recebido pelo respectivo empregado no mês anterior.

§ 1º - O empregador não estará obrigado a pagar o adiantamento, no mesmo mês, a todos os seus empregados.

§ 2º - O adiantamento será pago ao ensejo das férias do empregado, sempre que este o requerer no mês de janeiro do correspondente ano.

Lei nº 8.212, de 1991:

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.

(...)

12. Então, se a aludida verba é paga e devida em dezembro, sendo esse o fato gerador da CPP, dessume-se que é em dezembro que se perfaz a hipótese de incidência tributária examinada. Ademais, no concernente a sua base de cálculo, não há vestígio legal que afaste a integralidade da gratificação natalina de sua aferição. A bem da verdade, os mencionados art. 22, *caput* e art. 28, § 7º,

são explícitos em abranger a totalidade dos valores na aferição da exação devida, não havendo disposição legal que dê guarida ao cômputo proporcional em função do período de subordinação à tributação do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, no referente à empresa egressa/ingressa do Simples Nacional.

13. Em uníssono, a Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, ratifica o enunciado acima e elucida, outrossim, a hipótese de pagamento de parcela antecipada, corroborando a ocorrência do fato gerador no mês de dezembro e a indivisibilidade de sua base de cálculo, veja-se:

Art. 7º O recolhimento da contribuição correspondente ao décimo-terceiro salário deve ser efetuado até o dia 20 de dezembro ou no dia imediatamente anterior em que haja expediente bancário.

(...)

§ 2º A contribuição de que trata este artigo incide sobre o valor bruto do décimo-terceiro salário, mediante aplicação, em separado, das alíquotas estabelecidas nos arts. 20 e 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

(...)

14. Essa leitura está consagrada na IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, conforme disposto adiante (sem destaques no original):

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:

(...)

2. no momento do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

(...)

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

(...)

f) no mês do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 68 e 69; e

(...)

Art. 66. O décimo terceiro salário integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, devidas no pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro ou na rescisão de contrato de trabalho.

§ 1º Sobre o valor total do décimo terceiro salário pago, devido ou creditado ao segurado empregado, inclusive o doméstico, e ao trabalhador avulso, incidem as contribuições de que tratam o art. 35, os incisos I e II do caput do art. 43 e o art. 44, observado o disposto na alínea "a" do inciso I e na alínea "a" do inciso II do § 2º e no § 4º, todos do art. 49.

§ 2º As contribuições sociais previdenciárias incidem sobre o valor bruto da gratificação, sem a compensação dos adiantamentos pagos.

(...)

15. A mesma conclusão inarredável decorre da previsão do art. 114 do CTN, que descreve o fato gerador do tributo como a situação necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação

tributária principal. Por conseguinte, eventos passados, como narrado pela consulente, não têm o condão de interferir no fenômeno tributário observado, que, reitera-se, perfaz-se com a subordinação da empresa ao comando do art. 22 no mês de dezembro, ou seja, pagar ou dever o décimo terceiro salário, e cuja base de cálculo está definida em lei como a totalidade do décimo terceiro salário.

16. Aliás, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem posicionamento pacífico acerca do momento de ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias sobre o décimo terceiro salário e da consequente base de cálculo – entendimento que também tem a aquiescência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Nota SEI nº 77/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF –, como atestam as ementas abaixo (sem destaques no original):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DE 2011. FORMA DE APURAÇÃO PREVISTA NA LEI 12.546/2011. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO 42/2011 DA RFB. ILEGALIDADE. 1. Esta Corte superior já firmou o entendimento de que é devida a contribuição previdenciária sobre a integralidade dos valores recebidos a título de décimo terceiro salário, sendo irrelevante que a aquisição do direito à gratificação pelos empregados se dê ao longo do ano, a cada mês. O fato gerador da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário ocorre uma única vez, no mês de dezembro de cada ano. Precedentes: REsp 462.986/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki; DJe 30/05/2005; REsp 461.030/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 03/09/2008. 2. A tributação da contribuição previdenciária incidente sobre a totalidade da gratificação natalina do ano de 2011 deve respeitar a base de cálculo e a alíquota previstas na Lei 12.546/2011, que vigorava na data do fato gerador, o qual ocorreu apenas em dezembro do referido ano. Ademais, deve-se desconsiderar os parâmetros trazidos pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 42/2011 da RFB, em cuja edição a administração pública extrapolou sua competência regulamentar, em nítida afronta ao princípio da reserva legal, no que estabeleceu sistemática de cálculo diferente da prevista na referida lei. Precedentes: REsp 1.515.269/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria; DJe 31/08/2017; AgInt no REsp 1.728.392/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa; DJe 14/06/2018. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1725940/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/10/2018, DJe 09/10/2018)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. LEI N. 12.546/2011. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA. LEGALIDADE ESTRITA. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO N. 42/2011 DA RFB. 1. "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ). 2. Esta Corte superior já firmou o entendimento de que é devida a contribuição previdenciária sobre a integralidade dos valores recebidos a título de décimo terceiro salário, sendo irrelevante que a aquisição do direito à gratificação pelos empregados se dê ao longo do ano, a cada mês. O fato gerador da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário ocorre uma única vez, no mês de dezembro de cada ano. Precedentes (REsp 462.986/RS; REsp 461.030/SC). 3. O Secretário da Receita Federal do Brasil extrapolou a competência regulamentar ao editar o ADI n. 42/2011, tendo estabelecido sistemática de cálculo (base de cálculo e alíquota) a par da prevista na Lei n. 12.546/2011, violando a regra de

reserva legal (art. 97 do CTN). 4. Recurso especial provido. (REsp 1515269/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/06/2017, DJe 31/08/2017)

17. Por fim, é forçoso informar que o ADI RFB nº 1, de 2019, em que pese haver sido evocado pelo consulente, estabelece o oposto de sua pretensão, isto é, em diapasão com jurisprudência do STJ, afasta a aplicação proporcional da CPP quando de sua substituição pela CPRB, em razão da ausência de previsão legal que outrora autorizasse o referido fracionamento.

18. A propósito, a Solução de Consulta Cosit nº 9, de 30 de janeiro de 2015, que versa sobre a matéria em consulta, havia sido proferida em momento anterior à publicação do referido ADI RFB nº 1, de 2019. Logo, hodiernamente, tornou-se obsoleta; por consectário, deve ser reformada. Sem embargo, ressalta-se que, por ordem do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996, esta solução de consulta não alcança eventos passados amparados pela Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2015.

CONCLUSÃO

19. Por todo o exposto, responde-se à consulente que o fato gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre o décimo terceiro salário ocorre no mês de dezembro e tem por base de cálculo a totalidade da verba. Logo, o contribuinte excluído do Simples Nacional durante o ano-calendário que no mês de dezembro for tributado nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deve recolher a contribuição previdenciária patronal sobre o décimo terceiro salário em sua integralidade.

19.1. Em consequência, reforma-se a Solução de Consulta Cosit nº 9, de 30 de janeiro de 2015. Sem embargo, ressalta-se que por ordem do art. 48, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996, esta solução de consulta não alcança eventos passados amparados pela Solução de Consulta Cosit nº 9, de 2015.

Assinatura digital

LUÍS FELIPE VILLAR CAVALCANTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen) e ao Coordenador de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Imposto sobre a Renda de
Pessoa Jurídica e do Simples Nacional

Assinatura digital

WILLIAM CHAVES SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais
Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON R. A. L. DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Renda,
Patrimônio e Operações Financeiras

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e
Normas Gerais

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 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado e ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

Assinatura digital

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