



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

265 – COSIT

DATA

17 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Para os órgãos do Poder Público, o fato gerador da contribuição previdenciária patronal e da contribuição do segurado, apuradas sobre serviços prestados por contribuintes individuais, ocorre no mês em que a remuneração for creditada ou paga, o que acontecer primeiro.

Ordinariamente, o fato gerador da contribuição previdenciária patronal e da contribuição do segurado ocorre com o registro dos lançamentos contábeis da liquidação do empenho, já que esse evento é equiparado ao crédito e, em regra, precede o pagamento.

As etapas do procedimento administrativo de liquidação, incluindo o ateste pelo fiscal do contrato, não antecipam a ocorrência do fato gerador, permanecendo esse fixado, ordinariamente, no momento do lançamento contábil que encerra a fase de liquidação do empenho, evidenciando o crédito líquido e certo em favor do contratado.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 2.110, de 2022, arts. 29, I, “b”, III, “b” e §2º.

RELATÓRIO

O órgão público supra identificado protocolou processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária, de que trata a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, para tratar de dúvida sobre Contribuição Previdenciária (CP).

2. Informa contratar pessoas físicas, contribuintes individuais, com frequência, para atender demandas variadas, citando como exemplo os trabalhadores credenciados no plano de saúde de autogestão, trabalhadores envolvidos nos concursos públicos, instrutores, intérpretes e peritos.

3. Reconhece que a contratação de pessoas físicas pela Administração Pública implica a retenção de CP do segurado, à alíquota de 11% (onze por cento), e pagamento da Contribuição

Previdenciária Patronal (CPP) à alíquota de 20% (vinte por cento). Entende que, segundo o art. 29, §2º da IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, o fato gerador da CP ocorreria na liquidação do empenho, partindo desse pressuposto para descrever a dívida.

4. Contudo, tem dúvida se a liquidação do empenho ocorre com o ateste da despesa pelo fiscal/gestor do contrato (art. 63 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 e art. 36 do Decreto 93.872, de 23 de dezembro de 1986) ou ocorre com o registro da liquidação do empenho na contabilidade.

5. Transcreve orientações do Manual de Contabilidade Aplicado à Administração Pública (MCASP) acerca dos lançamentos contábeis referentes ao empenho e liquidação de despesa orçamentária:

4.5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REFERENTES À DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/1964 estabelece a vinculação da despesa orçamentária a determinado exercício financeiro:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

[...]

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Observa-se que o ato da emissão do empenho, na ótica orçamentária, constitui a despesa orçamentária e o passivo financeiro para fins de cálculo do superavit financeiro.

Os registros contábeis, orçamentários e de controle, sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), são exemplificados, de forma não exaustiva, a seguir:

Lançamentos:

a. No momento do empenho da despesa orçamentária (ocorrência do fato gerador depois do empenho):

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.x.xx.xx Execução da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. No momento da ocorrência do Fato Gerador:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva

C 2.1.x.x.x.xx.xx Passivo Circulante (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

c. No momento da liquidação da despesa orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

6. Finaliza a consulta com o seguinte questionamento:

Qual é o momento do fato gerador da contribuição previdenciária (CSP) individual e patronal no serviço realizado por pessoa física (contribuinte individual) e contratado pela administração pública: data/competência do ateste da despesa pelo fiscal do contrato ou competência do registro da liquidação da despesa na contabilidade?

FUNDAMENTOS

7. A matéria já foi tangenciada em manifestação anterior da RFB, por ocasião da análise do fato gerador da CPP apurada sobre a remuneração paga a empregados e servidores públicos estaduais. Ao analisar o caso, a SC Cosit nº 9, de 2 de fevereiro de 2016, esclareceu o conteúdo do art. 29, §2º da IN RFB nº 2.110, de 2022, equivalente na época ao art. 52, § 2º da IN RFB nº 971, de 2009, e concluiu que não trata de fato gerador, mas de equiparação da liquidação do empenho ao momento do crédito de remuneração.

8. Incidentalmente, a SC Cosit nº 9, de 2016, também revelou, no item 17, a regra a ser seguida no caso de remuneração paga a contribuintes individuais:

(...)

17. Tratando-se de segurado contribuinte individual, o fato gerador ocorre na competência em que a remuneração é paga ou creditada, conforme o inciso III do art. 22 e inciso III do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

9. No que tange à contratação de pessoas físicas enquadradas como contribuintes individuais, o mesmo art. 29 da IN RFB nº 2.110, de 2022, assim dispõe:

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)

(...)

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 21; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 199)

(...)

III - em relação à empresa ou ao equiparado:

(...)

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, caput, inciso III, e art. 30, inciso I, alínea "b"; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, caput, inciso II, e art. 216, caput, inciso I, alínea "b")

(...)

§ 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.

(grifado na transcrição)

10. Assim, tanto do ponto de vista do contratante, como do contribuinte individual contratado, considera-se ocorrido o fato gerador da CPP (devida pelo órgão contratante) e da contribuição do segurado (devida pelo contratado) no momento do pagamento ou crédito da remuneração, o que ocorrer primeiro. E a legislação estabelece que, "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". Tendo em vista que a retenção da contribuição do segurado também é uma obrigação a cargo do contratante, ainda que esteja na condição de sujeito passivo responsável, deve seguir a mesma regra.

11. Observe-se que, ao contrário do pagamento a empregados, a legislação não indica "remuneração devida", ou seja, o fato gerador da CPP e da retenção da contribuição do segurado na contratação de contribuintes individuais independe do momento da prestação do serviço.

12 No fluxo ordinário da execução da despesa orçamentária, empenho, liquidação do empenho e pagamento, ocorrem sucessivamente no tempo. Como a legislação das contribuições previdenciárias aplicável à remuneração de contribuintes individuais (IN RFB nº 2.110, de 2022, art. 29, I, "b" e III, "b") só menciona crédito e pagamento, geralmente considera-se ocorrido o fato gerador na liquidação do empenho, pois este ocorre antes do pagamento.

13 No que tange ao processo de liquidação do empenho, o consulente menciona uma etapa procedimental que consiste no ateste pelo fiscal do contrato de que o serviço foi prestado

nos termos contratados, que precederia o lançamento contábil evidenciando a liquidação do empenho.

14. Sem entrar no mérito se após o ateste e antes do registro contábil os valores referentes aos serviços atestados ainda estariam sujeitos a algum tipo de conferência ou ajuste superveniente, a liquidação do empenho só estaria formalizada com o lançamento a crédito do “Crédito Empenhado Liquidado a Pagar”, já que a fase seguinte do pagamento só se inicia a partir desse evento. Formalmente, antes do lançamento de liquidação, o empenho está “em liquidação”, assim, ainda não seria um crédito líquido e certo.

15. Ademais, cada órgão público pode estabelecer procedimentos de controle ligeiramente diferentes após o ateste do fiscal do contrato, como uma fase de ciência e manifestação do beneficiário antes do lançamento contábil que evidencia a liquidação do empenho e viabiliza os procedimentos seguintes, que resultarão na ordem de pagamento e no pagamento.

16. Importante destacar que o servidor que faz o ateste costuma ser diferente daquele que efetivamente liquidará o empenho. Após o ateste do serviço, por exemplo, ainda devem ser determinadas as retenções tributárias sobre a remuneração a ser paga, então, o crédito só estará líquido quando for encontrado o valor a ser transferido ao prestador na fase seguinte de ordenação e pagamento. Assim, somente com os lançamentos contábeis de liquidação do empenho, que identificam inequivocamente o crédito líquido e certo, é que deve ser considerada encerrada essa fase.

CONCLUSÃO

17. Para os órgãos do Poder Público, o fato gerador da contribuição previdenciária patronal e da retenção da contribuição do segurado, apuradas sobre serviços prestados por contribuintes individuais, ocorre no mês em que a remuneração for creditada ou paga, o que acontecer primeiro.

18. Ordinariamente, o fato gerador da contribuição previdenciária patronal e da retenção da contribuição do segurado ocorre com o registro dos lançamentos contábeis da liquidação do empenho, já que esse evento é equiparado ao crédito e, em regra, precede o pagamento.

19. As etapas do procedimento administrativo de liquidação, incluindo o ateste pelo fiscal do contrato, não antecipam a ocorrência do fato gerador, permanecendo esse fixado, ordinariamente, no momento do lançamento contábil que encerra a fase de liquidação do empenho, evidenciando o crédito líquido e certo em favor do contratado.

Assinatura digital

ROGÉRIO LEAL REIS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit05

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

Assinatura digital

ANDRE ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
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 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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