

Desoneração da folha e tributação do 13º salário

Opinião Jurídica

Vinicius Branco



A necessidade de equilíbrio das contas públicas obrigou o governo federal a rever a sistemática de tributação da contribuição previdenciária devida pelas empresas. A nova Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, alterou significativamente disposições que constavam da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que instituiu o programa de desoneração da folha de salários. Por meio desse programa, determinados setores da economia foram obrigados a recolher a contribuição previdenciária sobre receita bruta, e não mais sobre a folha de salários.

A nova norma majorou significativamente as alíquotas então incidentes sobre a receita bruta, que passaram de 1% ou

2% para até 4,5%. Além disso, concedeu aos contribuintes o direito de optar pelo regime de recolhimento da contribuição tendo como base de cálculo a folha de salários ou a receita bruta, irreversível durante todo o ano calendário.

Segundo o disposto no art. 1º da Lei nº 13.161/15, que inseriu o parágrafo 13 ao art. 9º da Lei nº 12.546/11, “a opção pela tributação substitutiva (...) será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano (...) e será irrevogável para todo o ano calendário”.

Para o ano de 2015, o parágrafo 14 do art. 9º da Lei nº 12.546/11, introduzido pelo art. 1º da Lei nº 13.161/15, estabelece que a opção pelo regime de recolhimento “será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a novembro (...)”, dando a entender que as novas alíquotas seriam aplicáveis já a partir desse fato gerador.

Essa disposição, entretanto, conflita com o disposto no inciso I do art. 7º da própria Lei nº 13.161/15, que estabelece que suas disposições somente entrarão em vigor em 1º de dezembro de 2015. Assim, em se tratando de fato gerador mensal, as alterações introduzidas pela Lei nº

13.161/15 somente serão aplicáveis aos fatos geradores posteriores a novembro.

Irrelevante o fato de o vencimento da contribuição previdenciária relativa a novembro de 2015 ocorrer no dia 18 de dezembro, pois a Lei nº 13.161 não pode retroagir para alcançar fatos geradores já ocorridos. Isso se aplica tanto à elevação de alíquotas quanto à escolha da sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária, especialmente porque o art. 144 do Código Tributário Nacional determina que o lançamento — assim entendido o ato de constituição do crédito tributário — reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que ela venha a ser posteriormente modificada ou revogada.

Caso o contribuinte pretenda permanecer no regime de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o pagamento efetuado em 18 de dezembro sem observância das determinações da Lei 13.161 poderá resultar em exigência tributária em valor correspondente à diferença entre as alíquotas novas e as antigas.

Já o contribuinte que pretenda retornar ao regime de recolhimento sobre a folha de salários poderá sofrer

consequências ainda mais graves, na medida em que o pagamento relativo ao fato gerador de novembro, realizado em desacordo com os comandos da Lei nº 13.161, deverá ser interpretado pela Receita Federal do Brasil (RFB) como manifestação de opção pelo regime de tributação aplicável até o fim de 2015.

Recomenda-se a apresentação de consulta à Receita sobre o tema para evitar a imposição de juros e multa

As empresas optantes pela folha de salários em 2015 devem ficar atentas também em relação à tributação do 13º salário. Independente dos meses em que sejam pagas a primeira e a segunda parcela da referida verba salarial, será devida, em 18 de dezembro de 2015, a contribuição previdenciária sobre o valor equivalente a 1/12 do valor total pago a título de 13º.

Essa conclusão é fundada na interpretação do parágrafo 3º do art. 9º da Lei nº 12.546/11, no art. 10 da Instrução Normativa da RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, e do Ato Declaratório

Interpretativo da RFB nº 42, de 15 de dezembro de 2011.

De fato, a Lei nº 12.546/11, que instituiu a desoneração da folha de pagamentos e dispôs sobre a contribuição previdenciária incidente sobre o décimo 13º salário, estabeleceu que a referida contribuição devia ser calculada à razão de 11/12 do total pago a esse título no decorrer de 2011, considerando que sua entrada em vigor deu-se apenas em dezembro daquele ano.

Isso significa que a administração tributária, ao editar as normas acima mencionadas, conferiu à lei a interpretação de que prevalece o critério da proporcionalidade para o cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a gratificação natalina. Assim, a referida contribuição deve ser apurada em função do número de meses durante os quais a empresa esteve sujeita ao regime da folha de salários.

Por se tratar de questão relativamente nova e pendente de regulamentação, e face aos riscos envolvidos na adoção do posicionamento acima, sobretudo se os sistemas fazendários não se encontrarem em condições de processar o pagamento na forma ora sugerida, recomenda-se a apresentação de consulta à RFB sobre o tema, impedindo a

imposição de juros e multa, e a propositura de ação judicial, caso a resposta seja desfavorável.

Essa recomendação é válida principalmente para o contribuinte que pretenda regressar ao regime de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, para resguardar-se não só quanto à forma pela qual será manifestada a opção do regime aplicável até o final do ano de 2015, mas também quanto à exatidão da base de cálculo e da alíquota aplicáveis à competência de novembro, bem assim à sistemática de recolhimento da contribuição sobre o 13º salário devida no ano corrente.

A sugestão também interessa às empresas que queiram permanecer no regime de recolhimento sobre a receita bruta, especialmente para a definição dos efeitos provocados pela Lei nº 13.161 em relação ao fato gerador relativo a novembro de 2015.

Vinicius Branco é advogado em São Paulo e ex-presidente do Comitê de Assuntos Tributários da Associação Brasileira de Bancos Internacionais (ABBI)

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações