



Solução de Consulta nº 9 - Cosit

Data 30 de janeiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DURANTE O ANO-CALENDÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. PROPORCIONALIDADE.

Na hipótese de exclusão do Simples Nacional durante o ano-calendário, a empresa deve calcular a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o décimo terceiro salário de forma proporcional ao período de incidência da CPP sobre a folha de pagamento.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, I e III; Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, art. 1º, §1º; Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 13, VI.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA . INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que não configure dúvida de interpretação da legislação tributária. Não cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a contribuintes.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 e 52, I; IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, II e XIV.

Relatório

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 2 a 19), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Informa que, até outubro de 2013, era optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). Ressalta que nesse mesmo mês incorreu em uma das vedações ao regime, qual seja, receita bruta superior ao limite permitido. Assim, expõe que de novembro de 2013 em diante encontrava-se excluída da sistemática da tributação simplificada, efetuando o recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) com base na sua folha de pagamento. Aduz, ainda, que a CPP relativa ao décimo terceiro salário foi paga tendo como base as remunerações devidas aos funcionários durante todo o ano-calendário, e não com base somente nos meses em que a consulente esteve excluída do Simples Nacional.

3. Assim, indaga se: “ as Contribuições Patronais incidentes sobre os valores de 13º salários deveriam incidir de forma proporcional, tendo como base de cálculo apenas os valores provisionados e/ou efetivamente pagos nos meses de novembro e dezembro de 2013, excluindo-se os valores provisionados e/ou pagos no período de janeiro a outubro de 2013.” (fls. 8).

4. Para tanto, equipara a sua situação com aquela observada pelas empresas beneficiadas pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011: “Com efeito, para tais empresas, muito embora elas tenham pago a contribuição previdenciária do mês de dezembro de 2011 na sistemática do novo regime (sobre a receita bruta), tiveram elas de complementar a contribuição mediante pagamento de parcela calculada sobre 11/12 (onze doze avos) da Folha de Pagamentos. Tal pagamento se refere ao 13º calculado sobre os meses de janeiro a novembro, muito embora o efetivo pagamento pelas empresas tenha ocorrido em dezembro (mais o adiantamento).”(fls. 12)

5. Afirma ainda que, durante o ano-calendário de 2013, provisionou contabilmente os valores correspondentes aos 13º salários de seus funcionários, alegando que a “legislação do imposto de renda não só prevê a constituição de provisão mensal para o

pagamento de 13º salário, como autoriza a sua dedução para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, e indica a forma de apuração do valor da provisão: 1/12 (um doze avos) da remuneração multiplicado pelo número de meses relativo ao período de apuração.”(fls. 11)

6. Por fim, tece os seguintes questionamentos, conforme fls. 18 e 19:

1. Os montantes constituídos na conta de passivo da Consulente denominada "Provisão de 13º Salário" durante o período de janeiro a outubro de 2013 podem ser considerados como creditados, nos termos do §1º do art. 52 da IN RFB nº 971/09?

2. Em caso positivo, pode-se considerar que os fatos geradores das Contribuições Patronais incidente sobre os montantes provisionados pela Consulente em cada mês do período de janeiro a outubro de 2013 aconteceram nos meses de creditamento, e não nos de pagamento?

3. É correto afirmar-se que, quando do pagamento das parcelas do 13º salário (novembro e dezembro de 2013), as Contribuições Patronais incidentes sob a égide da Lei nº 8.212/91 referiam-se apenas aos meses de novembro (o que foi provisionado ou o que foi, em tese, pago como adiantamento) e dezembro de 2013?

4. Deveria a Consulente ter recolhido as Contribuições Patronais sobre o 13º salário proporcionalmente, de forma a excluir da base de cálculo as provisões e os pagamentos realizados antes de sua exclusão do Simples Nacional (janeiro a outubro de 2013)?

5. No que concerne aos meses de janeiro a outubro de 2013, tendo em vista que a Consulente recolheu o valor das Contribuições Patronais calculados sobre o faturamento, caracteriza-se bis in idem, ou bitributação, a incidência das Contribuições Patronais sobre a totalidade dos valores pagos a título de 13º salário durante o ano de 2013?

6. A Consulente tem direito à restituição ou compensação dos valores relativos às Contribuições Patronais incidentes sobre os valores

provisionados para o pagamento de 13º salários durante os meses de janeiro a outubro de 2013?

Fundamentos

7. Preliminarmente, cumpre-se ressaltar que parte dos questionamentos enumerados pela consulente configuram-se ineficazes. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas infralegais que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

7.1. A consulente, ao descrever os questionamentos ora levantados, deveria obrigatoriamente explicitar os pontos da legislação que, a seu ver, apresentam obscuridade, ambiguidade ou controvérsia. Entretanto, em clara busca de assessoria jurídica e contábil-fiscal pela RFB, expôs uma série de indagações sem qualquer natureza interpretativa, sem questão de direito a ser solucionada e sem indicar obscuridade legislativa, conforme fls 18 e 19:.

1. Os montantes constituídos na conta de passivo da Consulente denominada "Provisão de 13º Salário" durante o período de janeiro a outubro de 2013 podem ser considerados como creditados, nos termos do §1º do art. 52 da IN RFB nº 971/09?

2. Em caso positivo, pode-se considerar que os fatos geradores das Contribuições Patronais incidente sobre os montantes provisionados pela Consulente em cada mês do período de janeiro a outubro de 2013 aconteceram nos meses de creditamento, e não nos de pagamento?

(...)

6. A Consulente tem direito à restituição ou compensação dos valores relativos às Contribuições Patronais incidentes sobre os valores provisionados para o pagamento de 13º salários durante os meses de janeiro a outubro de 2013?

7.2. A consulta eficaz requer que a consulente especifique o dispositivo legal cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura ou contraditória. Enfim, o porquê de a redação da norma não oferecer desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto. É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária se encarrega de por termo às dúvidas, expedindo a interpretação oficial do ponto questionado.

7.3. A consulente enumerou uma sequência de questionamentos de natureza contábil, com o fito de obter assessoria fiscal da RFB. Assim, incorreu em vedações enumeradas na IN RFB 1.396, de 2013, art. 18, II e XIV, e no Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, I:

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.(grifado)

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)

7.4. Ainda sobre a ineficácia, importante destacar o parecer normativo CST n.º 342, de 07/10/1970, publicado no diário oficial de 22/10/1970, a seguir transcrito:

PN CST n.º 342, de 07/10/1970 (publicado no Diário Oficial de 22/10/1970).

6. Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto; é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão. Válido tal entendimento em relação a todos os impostos a cargo da SRF.

8. Verificada a admissibilidade dos questionamentos, segue-se com a análise daqueles considerados eficazes.

9. As empresas optantes pelo Simples Nacional estão sujeitas ao recolhimento unificado de diversos tributos, na forma estabelecida nos arts. 13 e 18 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Em regra, a Contribuição Patronal Previdenciária integra o recolhimento unificado, sendo a arrecadação efetuada mensalmente, mediante documento único de arrecadação (DAS), juntamente com outros impostos e contribuições. Abaixo, transcrevem-se dispositivos dessa Lei, no que concerne ao objeto da presente consulta:

LC n.º 123, de 2006

Art. 1.º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e

empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

(...)

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

(...)

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

(...)

9.1. Assim, em regra, se a empresa for optante pelo Simples Nacional, deverá recolher a CPP de forma unificada com outros impostos e contribuições, de acordo com o montante da sua receita bruta. Caso não for optante ou perder essa qualidade durante o ano-calendário, deverá submeter-se ao regramento geral, efetuando o recolhimento da CPP com base na sua folha de pagamento.

10. No caso em comento, a consulente enquadrou-se nas duas sistemáticas de tributação no mesmo ano-calendário, por ter incorrido em uma vedação ao Simples Nacional em outubro de 2013 e, já em novembro de 2013, estar fora do regramento do regime simplificado. Assim, embora tenha permanecido por dez meses na sistemática do Simples Nacional (enquadrada no anexo I, revenda de mercadorias), viu-se obrigada a recolher a contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário em dezembro de 2013, por ter passado a recolher a CPP com base na sua folha de pagamento.

11. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no § 7º do seu art. 28, prevê que integra o salário de contribuição a parcela referente ao décimo terceiro salário (gratificação natalina), na forma estabelecida em regulamento.

11.1. A base de cálculo da contribuição patronal previdenciária é o valor do décimo terceiro salário a que faz jus o empregado, nos termos da Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, que instituiu a gratificação natalina. Abaixo, transcrevem-se dispositivos dessas Leis:

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 nº 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.

(...)

12. Em relação à hipótese de exclusão do Simples Nacional durante o ano-calendário, não há disposição legal expressa sobre a possibilidade de se aplicar a proporcionalidade na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário. A legislação não dispôs expressamente se a base de cálculo seria referente ao ano-calendário por inteiro ou se seria proporcional somente aos meses em que a empresa contribuiu sobre a folha de pagamento.

12.1. Não obstante, cabe verificar que questão semelhante foi enfrentada no âmbito da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Como é cediço, a Lei nº 12.546, de 2011, alterou a forma de incidência da CPP, relativamente às atividades de determinados setores da economia, com substituição da contribuição incidente sobre a folha de pagamento prevista no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, pela CPRB.

12.2. Dispondo sobre a contribuição previdenciária incidente sobre o décimo terceiro salário no âmbito da Lei nº 12.546, de 2011, a RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 42, de 15 de dezembro de 2011. Sobre a proporcionalidade no cálculo da referida contribuição, no artigo 1º do ADI, observa-se:

ADI RFB nº 42, de 2011.

Art. 1º A contribuição a cargo da empresa de que trata o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que esteja substituída por contribuição sobre o valor da receita bruta, nos termos dos arts. 7º e 8º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, não incidirá sobre o valor de 1/12 (um doze avos) do décimo terceiro salário de segurados empregados e trabalhadores avulsos referente à competência dezembro de 2011.

12.3. Assim, firmou-se o entendimento de que a contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário iria incidir sobre os meses em que as empresas não estivessem abarcadas pela CPRB, demonstrando a necessidade de se observar a proporcionalidade no cálculo do tributo devido. Posteriormente, consolidando esse entendimento, a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, alterando o art. 9º, § 3, da Lei nº 12.546, de 2011, dispôs:

Lei nº 12.715, de 2012.

Art. 55. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º (...)

§ 3º Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa nas formas instituídas pelos arts. 7º e 8º desta Lei, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o 13º (décimo terceiro) salário." (grifado)

12.4. Pela previsão legal expressa no § 3º, acima reproduzido, no período em que a empresa não estava sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, é obrigatório o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento referente ao décimo terceiro salário, prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, de forma proporcional.

12.5. Embora o objeto da consulta seja a situação inversa (empresa que contribuía pela receita bruta e, durante o ano calendário, passa a contribuir pela folha de pagamento), o entendimento deve ser equivalente ao estabelecido pelo ADI RFB nº 42, de 2011. A contribuição substitutiva à CPP, seja no Simples Nacional ou no âmbito da Lei nº 12.546, de 2011, não comporta um pagamento adicional para a contribuição sobre o décimo terceiro salário. Somente há a possibilidade de existência de receita nos doze meses do ano-calendário, sendo a arrecadação tributária diluída nesse lapso temporal de forma que os pagamentos mensais sobre a receita abarquem, de forma proporcional, a contribuição social previdenciária devida. Em razão disso, havendo alteração de regime durante o ano-calendário, o cálculo da CPP sobre o décimo terceiro salário deve ser realizado de forma proporcional ao período em que a contribuição incidiu sobre a folha de pagamento.

Conclusão

13. Diante do exposto, conclui-se que, na hipótese de exclusão do Simples Nacional durante o ano-calendário, a empresa deve calcular a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o décimo terceiro salário de forma proporcional ao período de incidência da CPP sobre a folha de pagamento.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

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 IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência a consulente.

Assinado digitalmente

CLAÚDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta