Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 17 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

FATOR "R". REGIME DE APURAÇÃO.

Independentemente do regime adotado pela microempresa ou empresa de pequeno porte para apuração da base de cálculo mensal do Simples Nacional, no cálculo do fator "r" deve-se apurar o valor da folha de salários (FS12), incluídos os encargos, pelo regime de caixa.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, art. 18, § 24; Resolução CGSN Nº 140, de 22 de maio de 2018, art. 18, parágrafo único, art. 26.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. LITERALIDADE DA LEI.

É ineficaz a consulta cuja resposta é encontrada em disposição literal de lei.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, X.

Relatório

Trata-se de consulta fiscal sobre a interpretação da legislação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. As dúvidas apresentadas são sobre o cálculo do fator "r": (i) se a contribuição previdenciária apurada e paga dentro do Simples Nacional integra o cálculo e (ii) se o valor da folha de salários e encargos deve ser considerado pelo regime de caixa ou de competência.

Fundamentos

3. Desde 2018, a tributação das receitas decorrentes da prestação de serviços previstos no art. 25, § 1º, inciso V, da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, depende do cálculo do chamado *fator "r"*, que é a razão (r) entre a folha de salários, incluídos encargos, nos doze meses anteriores ao período de apuração (FS12) e a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (RBT12).

4. Esse fator "r" é que determinará em que Anexo da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, essas receitas devem ser tributadas, de sorte que:

4.1. quando o fator "r" for igual ou superior a 0,28, elas são tributadas pelo Anexo III e

4.2. quando o fator "r" for inferior a 0,28, serão tributadas pelo Anexo V.

5. A primeira pergunta da consulente é se, no cálculo do fator "r", a FS12 deve considerar também a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) apurada dentro do regime e paga por meio do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

6. A resposta encontra-se no art. 18, § 24, da Lei Complementar nº 123, de 2006, que, ao detalhar o cálculo do fator "r", determina o seguinte:

> § 24. Para efeito de aplicação do § 5º K, considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante pago, nos doze meses anteriores ao período de apuração, a título de remunerações a pessoas físicas decorrentes do trabalho, **acrescido do montante efetivamente recolhido a título de contribuição patronal previdenciária** e FGTS, incluídas as retiradas de pró-labore. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016)

7. Como o dispositivo não especifica a contribuição previdenciária nem abre exceções, deve-se considerar também a CPP apurada e paga dentro do Simples Nacional. Já que a resposta é encontrada em disposição literal de lei, a consulta é ineficaz neste ponto, conforme art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013.

8. A segunda pergunta da consulente é se a FS12 deve ser apurada pelo regime de caixa ou de competência.

9. Uma leitura inicial do art. 18, § 5º-K, da Lei Complementar nº 123, de 2006, pode gerar dúvidas devido à ambiguidade do advérbio "respectivamente":

> § 5º-K. Para o cálculo da razão a que se referem os §§ 5º-J e 5º-M, serão considerados, respectivamente, os montantes pagos e auferidos nos doze meses anteriores ao período de apuração para fins de enquadramento no regime tributário do Simples Nacional. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016)

10. Pode parecer, à primeira vista, que o "respectivamente" significa: nas hipóteses do § 5º-J, a RBT12 seria apurada pelo regime de caixa enquanto, para as do § 5º-M, seria pelo de competência. Só que, numa interpretação sistemática, isso não faz o menor sentido. O § 5º-J se refere às atividades enumeradas no § 5º-I e o § 5º-M, às listadas nos §§

5º-B (cinco incisos) e 5º-D. Uma análise desses dispositivos não revela nem uma razão plausível para essa distinção de regime de apuração.

11. E nem poderia, porque o advérbio "respectivamente", no § 5º-K, não se refere aos citados parágrafos, mas à FS12 e à RBT12. O que é reforçado por uma menção clara ao regime de caixa na definição da FS12, que se encontra no já citado § 24:

> § 24. Para efeito de aplicação do § 5º K, considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante **pago**, nos doze meses anteriores ao período de apuração, a título de remunerações a pessoas físicas decorrentes do trabalho, acrescido do montante **efetivamente recolhido** a título de contribuição patronal previdenciária e FGTS, incluídas as retiradas de pró-labore. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016)

12. Esse dispositivo é muito claro ao se referir a:

12.1. montante "pago" a título de remunerações – um conceito mais restrito que o previdenciário, dos "rendimentos pagos, devidos ou creditados" (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991); e

12.2. montante "efetivamente recolhido" a título de contribuições previdenciárias.

13. Em resumo, a FS12 é composta pelas remunerações **pagas** e pelas contribuições **efetivamente recolhidas**. Expressões que evidenciam a apuração pelo regime de caixa.

14. Desse modo, o § 5º-K se refere, *respectivamente*, aos dois termos (antecedente e consequente) da razão que expressa o fator "r". Por isso, deve ser interpretado da seguinte forma: para o cálculo do cálculo do fator "r", a apuração da FS12 e da RBT12 deve considerar, *respectivamente*, os montantes pagos e auferidos nos doze meses anteriores. Vale dizer, a FS12 deve ser apurada pelo regime de caixa e a RBT12, pelo de competência.

15. E isso independentemente do regime adotado pela microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP) para apuração da base de cálculo mensal do Simples Nacional (art. 18, parágrafo único, da Resolução CGSN nº 140, de 2018). Ou seja, se a ME ou EPP for optante pelo regime de competência, ainda assim terá de apurar a FS12 pelo de caixa; e mesmo que seja optante pelo regime de caixa, será obrigada a apurar a RBT12 pelo de competência.

16. Isso está mais claro no art. 26 da Resolução CGSN nº 140, de 2018, em que se lê:

> Art. 26. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional obter receitas decorrentes da prestação de serviços previstas no inciso V do § 1º do art. 25, deverá apurar o fator "r", que é a razão entre a: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §§ 5º-J, 5º-K e 5º-M)
>
> I - folha de salários, incluídos encargos, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração; e
>
> II - receita bruta total acumulada **auferida** nos mercados interno e externo nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.

> § 1º Para efeito do disposto no inciso I do *caput*, considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante **pago** nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração a título de remuneração a pessoas físicas decorrentes do trabalho e de pró-labore, acrescido do montante **efetivamente recolhido** a título de contribuição patronal previdenciária e para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 24) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 145, de 11 de junho de 2019)
>
> ...

17. Não se alegue que essa interpretação é desautorizada pelo art. 18, § 25, da Lei Complementar nº 123, de 14 de 2006, que assim dispõe:

> § 25. Para efeito do disposto no § 24 deste artigo, deverão ser consideradas tão somente as remunerações informadas na forma prevista no inciso IV do *caput* do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

18. De fato, lido isoladamente, esse dispositivo até poderia significar que a FS12 é apurada pelo regime de competência, devido ao adjetivo "informadas". Todavia, ele remete expressamente ao § 24, que é muito claro ao falar em montante "pago" (regime de caixa), não em "despesa incorrida" (regime de competência).

19. Ou seja, os §§ 24 e 25 devem ser lidos em conjunto e significam que, para fins de cálculo do fator "r", a FS12 deve considerar as remunerações **pagas e informadas** em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Ou seja, certamente não basta que as remunerações sejam apenas informadas em GFIP, elas precisam ser pagas.

20. E pagas nos doze meses abrangidos pela FS12, não depois. Em outras palavras, não adianta informar em GFIP nos doze meses em questão e pagar depois. P.ex., no cálculo do período de apuração (PA) março de 2020, se determinada remuneração não foi *paga* de março de 2019 a fevereiro de 2020, ela não pode ser considerada na apuração da FS12, ainda que tenha sido informada em GFIP nesses doze meses.

21. Interpretação em sentido contrário, além de não encontrar amparo na legislação e premiar o empregador que informa mas não paga, também geraria distorções e transtornos pois, a cada pagamento intempestivo de remunerações, a optante seria obrigada a retificar suas declarações mensais no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), para corrigir a FS12. E, como uma só remuneração impacta na apuração da FS12 em doze PAs, cada pagamento atrasado de remuneração acarretaria a necessidade de retificação de doze PAs.

Conclusão

22. Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

22.1. é ineficaz a primeira questão, por versar sobre matéria objeto de dispositivo literal de lei; e

22.2. em relação à segunda questão, a FS12 deve ser apurada pelo regime de caixa.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado digitalmente
Marco Antonio F. Possetti
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit09

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
Fábio Cembranel
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

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 ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit