

DESONERAÇÃO DE FOLHA OU CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIO PATRONAL, AO RAT E TERCEIROS.

O presente artigo visa, de forma sucinta, diferenciar das opções de incidências de tributos sobre a folha de pagamento dos empregados a cargo do empregador.

De um lado, temos a forma especial, a Desoneração de Folha, e, por outro, a Contribuição Patronal, que é a forma convencional.

Em síntese, temos:

1. DESONERAÇÃO DE FOLHA:

Instituída nos artigos 7 e 8 da Lei Federal nº. 12.546/2011, regulada pelo Decreto nº. 7.828/2012 e aplicada através da Instrução Normativa da RFB nº. 1436/2013 alterada pela Instrução Normativa nº. 1812/2018, a Desoneração da Folha de Pagamento é uma forma de substituição da contribuição previdenciária da empresa por um tributo que incide sobre a receita bruta.

A ideia inicial do governo federal é diminuir a carga tributária das organizações para potencializar a economia.

O valor recolhido é determinado por um percentual sobre a receita bruta da empresa empregadora, que variam entre 1% a 4,5% a depender de cada setor conforme tabela do anexada à Instrução Normativa nº. 1.812/2018, assim resumida:

- a) Tecnologia da informação – TI e comunicação – TIC – **4,5%;**
- b) Call center – **3%;**
- c) Transporte rodoviário de passageiros, intermunicipal, interestadual, internacional e em região metropolitana – **2%;**

- d) Transporte ferroviário de pessoas – **2%**;
- e) Transporte metro ferroviário de pessoas – **2%**;
- f) Transporte rodoviário de cargas – **1,5%**;
- g) Construção civil – **4,5%**;
- h) Construção civil de obras de infraestrutura – **4,5%**;
- i) Empresas jornalísticas e de radiodifusão de sons e imagens – **1,5%**;
- j) Outras indústrias que estejam previstas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI – **1,5%**.

O tributo é indicado pela sigla CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta). Assim, a desoneração da folha de pagamento é a possibilidade da retirada da Contribuição Previdenciária Patronal e substituição dela pela CPRB, o imposto que incide sobre a receita bruta do empreendimento.

É necessário observar que a opção pela desoneração se torna vantajosa dependendo da relação do volume da folha de salários com a receita bruta do empregador. Ou seja, se o critério quantitativo de funcionários for baixa e a receita bruta da empresa for alta, certamente não compensa a inserção ao CPRB.

Por outro lado, sendo volumosa a quantidade de funcionários e a receita bruta da empresa for mediana, será a CPRB a forma mais econômica de se pagar os seus funcionários.

Muito embora a CPRB tenha como a base de cálculo a Receita Bruta da empresa, é de se ressaltar das hipóteses legais (previstas em Lei) as formas de exclusão. A lista de componentes que são excluídos da base da CPRB está prevista no artigo 3º da Instrução Normativa n.º 1.436/13:

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I - A receita bruta decorrente de:

a) Exportações diretas; e

b) Transporte internacional de cargas, observado o disposto no § 2º;

II - As vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

III - O Imposto sobre Itens Industrializados (IPI), se incluído na receita bruta; e

IV - O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

V - A receita bruta reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, observado o disposto nos §§ 3º e 4º; e

VI - O valor do aporte de recursos realizado nos termos do § 2º do art. 6º da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, observado o disposto nos §§ 5º e 6º.

§ 1º A receita bruta proveniente de vendas a empresas comerciais exportadoras compõe a base de cálculo da CPRB.

§ 2º A exclusão da receita referida na alínea “b” do inciso I do caput aplica-se a partir do dia 28 de dezembro de 2012.

§ 3º A exclusão da receita referida no inciso V aplica-se a partir do dia 14 de novembro de 2014.

§ 4º No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição à medida do efetivo recebimento.

§ 5º A exclusão da receita referida no inciso VI aplica-se a partir do dia 1º de janeiro de 2015.

§ 6º A parcela excluída nos termos do inciso VI deverá ser computada na determinação da base de cálculo da CPRB em cada período de apuração durante o prazo restante previsto no contrato para construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura que será utilizada na prestação de serviços públicos.

Perceba como é de suma importância que o contador, ao realizar as deduções (excludentes) de Receita Bruta observar o rol do artigo 3º, da IN RFB nº. 1.436/13.

Além do mais, é importante observar acerca dos descontos incondicionados com os descontos condicionados, para que não haja confusão ao elaborar as referidas deduções.

Os descontos condicionais, são aqueles concedidos sob condição, isto é, dependentes da prática de determinado ato por parte do beneficiário. Esses descontos, geralmente, constam das condições de pagamento, como por exemplo: “*Desconto de 10% se o pagamento for feito em dia anterior ao vencimento da obrigação*”. Ou seja: se o pagamento for feito no vencimento normal do título, não haverá desconto.

Já o desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição, ou seja, não é necessário que o comprador faça qualquer ato posterior à compra para obter o benefício (*ex. vg. a pessoa vende uma mercadoria, que é entregue com defeito. Aí, quando a pessoa liga querendo devolvê-la, o fabricante diz “fica com esse produto que eu vou lhe dar um desconto*”). Dessa forma, é feita uma retificação do valor da venda. Sendo assim, o que faz o comprador? Envia ao fabricante a nota fiscal de volta, e o vendedor emite uma outra nota com o desconto incondicional. Na prática, desconto incondicional é aquele abatimento que obrigatoriamente está contido na nota fiscal de venda. Não pode haver desconto incondicional por livre e espontânea vontade. Ou seja: esse desconto deve constar na nota fiscal, com os tributos incidentes sobre a venda

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LEI MUNICIPAL N.º 13.701/2003. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A DENOMINADA "CESTA DE SERVIÇOS". APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. A Lei Municipal n.º 13.701/2003, ao dispor sobre a incidência do ISS, estabeleceu que "a base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, **excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.**"

2. O entendimento firmado pelo C. Superior Tribunal de Justiça - STJ é de que "se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo"; "diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica imponible para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador."

3. (...). 4. Com relação ao preço praticado na cesta de serviços, tem-se que este está relacionado à política ou programa de relacionamento entre cliente e a Caixa Econômica Federal - CEF, conforme o volume de operações financeiras e outros produtos contratados. Desse modo, a hipótese configura-se como um desconto condicionado, devendo integrar a base de cálculo do ISS.

5. Recurso de apelação desprovido.

(TRF-3 - ApCiv: 00035122520154036182 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL NELTON DOS SANTOS, Data de Julgamento: 18/09/2019, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:25/09/2019)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. CESTAS DE

SERVIÇOS BANCÁRIOS. DESCONTO CONDICIONADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. MULTA PUNITIVA. CRITÉRIO OBJETIVO. APELAÇÃO PROVIDA.

(...).

8. Ainda que se afirme que se trataria de preço diferenciado em razão da contratação conjunta de serviços bancários, em pacote ou cesta, o custo das operações é único e, assim, a diferença de preços configura inequívoco desconto vinculado a cumprimento de condições que, no caso, são relacionadas à política ou programa de relacionamento entre cliente e CEF, baseado em pontuações que são adquiridas pelo cliente, conforme o tipo de aplicações financeiras e outros produtos contratados, tempo de conta corrente e mesmo adimplência em relação a operações contratadas.

(...).

13. Assim, é regular a cobrança tanto do ISSQN sobre os descontos condicionados quanto da multa punitiva.

14. Apelação provida. 15. Reformada a r. sentença para julgar improcedentes os embargos à execução e condenar a embargante a pagar ao embargado honorários advocatícios que ficam fixados em 10% sobre o valor da causa, nos termos do art. 85, § 2º, do CPC vigente.

(TRF-3 - ApCiv: 00170371120144036182 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, Data de Julgamento: 05/06/2019, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:12/06/2019)

Pois bem,

Além das previsões legais de se excluir a incidência da CPRB da Receita Bruta, há controversas judiciais dos quais advogados buscam excluir-se, da base de calculo da Receita Bruta, o ICMS e o ISS, neste sentido, as jurisprudências estão em concordância com os contribuintes, vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CPRB. TUTELA DE EVIDÊNCIA CONCEDIDA.

1. No âmbito do STJ, em 26/04/2019, no julgamento de tema afetado ao rito dos recursos repetitivos (Tema nº 994), o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que "Os valores do ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011".

2. Após, a questão da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, sob o enfoque constitucional, teve a repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 1187264 (tema 1.048), sem julgamento de mérito até este momento, estando pendente de julgamento nesta Corte, ainda, o julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade N. 5035825-72.2017.4.04.0000, iniciado em 28-11-2019.

3. A pendência de decisão do STF e nesta Corte não impede que o feito tenha prosseguimento na origem, porquanto não houve determinação de sobrestamento nacional e, nos termos do art. 927, incisos III e V, do CPC, os juízes e os tribunais observarão os acórdãos proferidos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

(TRF-4 - AG: 5040772-04.2019.4.04.0000, Relator: ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Data de Julgamento: 18/12/2019, PRIMEIRA TURMA).

Muito embora haja previsão legal da extinção da CPRB em 31 de dezembro de 2020, conforme artigo 1, da Instrução Normativa nº. 1436/2013¹, nada obsta

¹ **Art. 1º** Até 31 de dezembro de 2020, as contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas nos Anexos I e IV ou produzem os itens listados nos Anexos II e V incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de

de os contribuintes buscarem na justiça, reaverem dos pagamentos à maior, seja ante a não observação do artigo 3º, da Instrução Normativa supramencionada, seja pelo pagamento indevido com o ISS ou ICMS inserido em sua base de cálculo.

Destarte, além das previsões contidas no artigo 3º, da Instrução Normativa nº. 1.436/13, as empresas estão recorrendo ao Poder Judiciário para excluir o ICMS e o ISS da base de cálculo da CPRB, tendo em vistas que estes Impostas não condizem com o título “Receita Bruta”.

2. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIO PATRONAL

Está prevista na alínea *a*, do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal e instituída na Lei 8.212/91, através de seu artigo 22, e seguintes assim escritos:

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.

II - Para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa

pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, observado o disposto nesta Instrução Normativa e aplicando-se: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1812, de 28 de junho de 2018) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1812, de 28 de junho de 2018)

decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Tudo dentro da conformidade determinado pela alínea *a*, do inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Atualmente, não gera incidência de contribuição previdenciária o extenso rol do § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, daqueles em que a UNIÃO prevê como hipótese de não incidência da contribuição patronal, do RAT e de Terceiros.

No entanto, várias outras rubricas são excluídas da base de cálculo para incidência do CPP, RAT e Terceiros, como é o caso dos a) 15 dias que antecedem a concessão do auxílio doença/acidente; b) terço constitucional de férias; c) aviso prévio indenizado; d) auxílio creche; e) auxílio transporte; f) auxílio alimentação; g) salário

família; h) férias indenizadas; e, i) indenização de 40% do montante depositado no FGTS por dispensa sem justa causa. Vejamos:

EMENTA TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIOS. NÃO INCIDÊNCIA: 15 DIAS QUE ANTECEDEM A CONCESSÃO DO AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE, TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO, AUXÍLIO-CRECHE, AUXÍLIO-TRANSPORTE, AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO, SALÁRIO-FAMÍLIA, FÉRIAS INDENIZADAS, INDENIZAÇÃO DE 40% DO MONTANTE DEPOSITADO NO FGTS POR DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. RAT/SAT PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

1. O Pleno do STF (RE 566621/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE, trânsito em julgado em 27.02.2012), sob o signo do art. 543-B do CPC, que concede ao precedente extraordinária eficácia vinculativa que impõe sua adoção em casos análogos, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005 e considerou aplicável a prescrição quinquenal às ações repetitórias ajuizadas a partir de 09 JUN 2005.

2. A jurisprudência do STJ é no sentido de que não incide contribuição previdenciária patronal sobre os 15 dias precedentes à concessão do auxílio-doença/acidente, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado (REsp n. 1230957/RS, sob o rito do 543-C do CPC).

3. Incabível a contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche, pois ele não integra o salário-de-contribuição (SÚMULA 310/STJ). O caráter indenizatório do auxílio-transporte (pago em espécie ou em vale-transporte), auxílio-alimentação (pecúnia ou in natura) impede a incidência da contribuição. Precedentes.

4. Indevida a cobrança sobre férias indenizadas porque não integra o salário-de-contribuição (art. 28, §9º, d, da Lei n. 8.212/1991).

5. *imprópria a incidência da contribuição previdenciária sobre o Salário-Família, em virtude de sua natureza indenizatória (AMS 0032176-89.2009.4.01.3900/PA, Rel. Desembargador Federal José Amílcar machado, Sétima Turma, e-DJF1 p.920 de 06/02/2015).*
6. *não incide contribuição previdenciária sobre a indenização de 40% do montante depositado no FGTS, pago em razão da dispensa sem justa causa do empregado, uma vez que se trata de verba indenizatória, não integrando, portanto, a base de cálculo dessa exação (v.g. AC n. 0059629-34.2010.4.01.3800/MG, Rel. Des. Fed. REYNALDO FONSECA, T7/TRF1, e-DJF1 11/11/2011 e AC n. 0029327-39.2001.4.01.9199/MG, Des. Fed. LUCIANO TOLENTINO AMARAL, T7/TRF1, e-DJF1 11/06/2010).*
7. *quanto à compensação, o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos, firmou o entendimento de que a lei que rege a compensação tributária é a vigente na data de propositura da ação, ressaltando-se, no entanto, o direito de o contribuinte proceder à compensação dos créditos pela via administrativa, em conformidade com as normas posteriores. Precedente (REsp nº 1.137738/SP – Rel. Min. Luiz Fux – STJ – Primeira Seção – Unânime – DJe 1º/02/2010). Aplicável, ainda, o disposto no art. 170-A do CTN.*
8. *A correção monetária e os juros devem incidir na forma do Manual de Cálculos da Justiça Federal.*
(TRF 1. DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA MARIA CATÃO ALVES – RELATORA. 7ªT/TRF 1. DJE 18/11/2019).

Desta forma, para que não haja pagamentos indevidos e ou a maior das contribuições previdenciárias PATRONAL, ao RAT e à TERCEIROS sobre a folha de salários dos empregados, as empresas devem atentar-se das hipóteses de exclusão previstas no rol do § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, bem como conforme entendimento jurisprudenciais.

3. DA CONCLUSÃO

ISTO POSTO, ao meu sentir, é viável as empresas que tenha elevada quantidade de funcionários e que possuam a Receita Bruta razoável para que seja optada pela CPRB, nos termos dos artigos 7 e 8 da Lei Federal nº. 12.546/2011, regulada pelo Decreto nº. 7.828/2012 e aplicada através da Instrução Normativa da RFB nº. 1436/2013 alterada pela Instrução Normativa nº. 1812/2018.

Por outro lado, havendo uma quantidade menor de trabalhadores e uma receita bruta consideravelmente alta, é mais interessante a manutenção do CPP_RAT_TERCEIROS pelo modo convencional, previstas na alínea *a*, inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal *c/c* ao artigo 22, seguintes, da Lei 8.212/91, com grande atenção as hipóteses de exclusão da incidência previstas nas jurisprudências.

Edilauson Monteiro dos Santos é advogado tributarista no escritório **Guedes & Gargaglione Advogados Associados**, integrante do time especialista em tributos federais.