

Manual de Lançamentos Contábeis: Décimo Terceiro Salário

Resumo:

Estudaremos neste Roteiro de Procedimentos os lançamentos contábeis que as empresas deverão fazer no momento de registrar e pagar o 13º Salário a seus empregados. Veremos também os aspectos gerais do 13º Salário presentes na legislação trabalhista e tributária, mas caso o leitor queira se aprofundar no assunto recomendamos a leitura de nosso Roteiro Trabalhista sobre 13º Salário na seção Trabalhista e Previdenciário.

1) Introdução:

A gratificação de Natal, popularmente conhecida como 13º Salário, foi instituída pela *Lei nº 4.090/1962* e posteriormente regulamentada pelo *Decreto nº 57.155/1965*, e alterações posteriores. A partir daí, todos os empregados urbanos, rurais e domésticos **(1)** passaram a ter direito a uma gratificação salarial correspondente a 1/12 (um doze avos) da sua remuneração integral por mês ou fração de mês trabalhado, tomando-se por base a remuneração devida no mês dezembro e de acordo com o tempo de serviço do empregado no ano em curso.

Sua instituição teve como objetivo proporcionar aos empregados a oportunidade de comemorar as festas natalinas com mais fartura, permitindo-lhes comprar o tão sonhado presente, fazer viagens, ou até mesmo de encerrar o ano com alguma folga financeira. Já para os estabelecimentos comerciais e industriais foi uma grande oportunidade para melhorar suas vendas de final de ano, pois o 13º Salário injeta grandes quantias no mercado e movimenta a economia de forma positiva, além de aumentar arrecadação de tributos, tanto Federais, como Estaduais e Municipais.

Esse "dinheiro a mais", que é desejado por todos e acaba se revertendo em negócios e lucros, é uma obrigação das empresas e dos empregadores, que devem ficar atentos, através de seus Departamentos de Pessoal, aos prazos de pagamento. Do mesmo modo, como não poderia deixar de ser, os Departamentos de Contabilidade também são afetados com os reflexos do pagamento do 13º Salário.

Contabilmente, recomenda-se a apropriação mensal do 13º Salário (antigamente denominada de "provisão"), pois constitui-se em importante instrumento para análise e apuração do efetivo resultado das operações sociais da empresa. Além disso, tal prática atende ao Princípio Contábil da Competência, segundo o qual as despesas e receitas, devem ser computadas à medida que vão sendo incorridas, independentemente do seu pagamento ou recebimento, respectivamente.

Além do registro mensal das apropriações da gratificação e seu ajuste em virtude de alterações salariais, o Departamento de Contabilidade deve estar atento aos lançamentos de baixa das apropriações ("provisões") e dos pagamentos das 1ª (primeira) e 2ª (segunda) parcelas da gratificação. Todos esses lançamentos devem ser feitos com bastante cautela e acuraria para evitar distorções no resultado contábil e/ou fiscal da empresa.

Devido à importância do assunto, estudaremos neste Roteiro de Procedimentos os lançamentos contábeis que as empresas deverão fazer no momento de registrar e pagar o 13º Salário a seus empregados. Veremos também os aspectos gerais do 13º Salário presentes na legislação trabalhista e tributária, mas caso o leitor queira se aprofundar no assunto recomendamos a leitura de nosso Roteiro Trabalhista sobre 13º Salário na seção Trabalhista e Previdenciário.

Nota Tax Contabilidade:

(1) Também possuem direito ao 13º Salário o trabalhador de safra e o avulso.

Base Legal: Lei nº 4.090/1962 e; Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

2) Conceitos e observações importantes:

2.1) 13º Salário:

O 13º Salário consiste no pagamento de um salário extra ao trabalhador no final de cada ano. Ele é um direito garantido pela *Constituição Federal/1988 (CF/1988)*, popularmente conhecida como *Constituição Cidadã*, conforme podemos constatar na leitura de seu *artigo 7º*, que assim dispõe:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

(...)

Base Legal: Art. 7º, VIII da CF/1988 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

2.2) Observações quanto ao termo "Provisão para 13º Salário":

Estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que:

(..)

Provisão e outros passivos

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

(a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os passivos derivados de **apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor**, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (*accruals*) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são divulgadas separadamente. (grifo nossos)

(..)

Como podemos observar, a exemplo do que ocorre com as férias, o 13º Salário e respectivos encargos sociais se enquadram no conceito de **passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*)** e, como tais, devem ser contabilizados, não havendo que se falar em "provisionar", mais sim "a pagar". **Exemplo:** Utilizar a conta "13º Salário a Pagar (PC)" ao invés de "Provisão para 13º Salário (PC)".

Base Legal: Item 11 do PT CPC 25 e; NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Resolução CFC nº 1.180/2009 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3) Tratamento Trabalhista:

A gratificação de Natal (13º Salário) é devida a todos os empregados urbanos, rurais ou domésticos regidos pela *Consolidação das Leis do Trabalho (CLT/1943)*, sendo seu valor correspondente a 1/12 (um doze avos) da sua remuneração integral por mês ou fração de mês trabalhado (2), tomando-se por base a remuneração devida no mês dezembro e de acordo com o tempo de serviço do empregado no ano em curso. Desta maneira, se o empregado trabalhou, por exemplo, de 1º de março a 14 de junho, terá direito a 3/12 (três doze avos) de 13º Salário proporcional, pelo fato da fração do mês de junho não ter sido igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Nota Tax Contabilidade:

(2) A fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de trabalho será considerada como mês integral para os efeitos de cálculo do 13º Salário.

Base Legal: Art. 1º da Lei nº 4.090/1962 e; Art. 1º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3.1) Salário variável:

Para os empregados que possuem salário variável ou que tem sua remuneração composta por adicionais variáveis (comissionados, tarefeiros, horistas, empregados com horas extras, etc.) a empresa não consegue apurar o valor do 13º Salário até o dia 20 (vinte) de dezembro, haja vista que as variáveis correspondentes ao mês de dezembro ainda não estão apuradas.

Nesta situação, a gratificação será calculada na base de 1/11 (um onze avos) da soma das importâncias variáveis devidas nos meses

trabalhados até novembro de cada ano. A esta gratificação se somará a que corresponder à parte do salário contratual fixo.

Até o dia 10 (dez) de janeiro do ano subsequente, computada a parcela do mês de dezembro, o cálculo da gratificação será revisto para 1/12 (um doze avos) do total devido no ano anterior, processando-se a correção do valor da respectiva gratificação com o pagamento ou compensação das possíveis diferenças.

Já o adiantamento, será calculado na base da soma das importâncias variáveis devidas nos meses trabalhados até o anterior àquele em que se realizar o mesmo adiantamento.

Resumidamente, o cálculo do 13º Salário para quem recebe salário ou adicionais variáveis, será apurado através de médias diferenciadas, da seguinte forma:

- a. **1ª (primeira) parcela:** média de janeiro a outubro;
- b. **2ª (segunda) parcela:** média de janeiro a novembro; e
- c. **Ajuste do 13º salário:** média de janeiro a dezembro.

Base Legal: Arts. 2º e 3º, § 3º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3.2) Descontos de faltas:

No cálculo do 13º Salário poderão ser deduzidas as faltas injustificadas no mês. Portanto, para identificar se o empregado fará jus ao avo de 13º Salário, será necessário que o empregador apure, mês a mês, seu número de faltas.

Para tanto, deverá ser considerado como mês integral a fração igual ou superior a 15 (quinze) dias de serviço, no mês civil, sendo que, o empregado somente perderá o direito à parcela da gratificação quando o número de dias trabalhados, no respectivo mês, for inferior a 15 (quinze) dias.

Registra-se que, para esses efeitos, somente podem ser consideradas faltas injustificadas àquelas de período integral, assim, não poderá ser computado os atrasos e as saídas antecipadas. Da mesma forma, não podem ser considerados os descontos efetuados a título de repousos semanais em virtude de faltas justificadas.

Base Legal: Art. 2º da Lei nº 4.090/1962; Lei nº 4.749/1969 e; Arts. 1º, § único e 6º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3.3) Prazo de pagamento:

O 13º Salário deverá ser pago em 2 (duas) parcelas, sendo que a 1ª (primeira), a título de adiantamento da gratificação **(3)**, deverá ser pago, de uma só vez, entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano, e corresponderá a metade (50%) do salário recebido pelo empregado no mês anterior. Já a 2ª (segunda) parcela deverá ser paga até o dia 20 (vinte) de dezembro de cada ano, e corresponderá ao salário devido nesse mês, descontado a importância que o empregado houver recebido a título de adiantamento.

Enfatizamos que, obrigatoriamente, o 13º Salário será pago em 2 (duas) parcelas, sendo vedada sua unificação em apenas uma, bem como que seja feito seu pagamento parceladamente, tendo em vista que em nenhum momento a legislação prevê tais possibilidades. Entretanto, nada impede que o empregador, em caso de reajuste salarial ocorrido após o pagamento da 1ª parcela da gratificação, por exemplo, efetue a complementação do valor correspondente até o dia 30 de novembro, pois a referida complementação não se caracteriza uma parcela adicional, mas, sim, mera complementação de uma parcela já paga.

Assim, qualquer orientação, ainda que exarada da Fiscalização do Trabalho, no sentido de autorizar o pagamento em parcela única ou parceladamente, deverá ser tomada por escrito para que possa ser comprovada, sob pena de trazer ônus para a empresa. Lembramos que a penalidade por infração ao disposto na legislação do 13º Salário é de 1,7495 UFIR por empregado.

No que se refere ao adiantamento, nos casos em que o empregado for admitido no curso do ano, ou, durante este, não permanecer à disposição do empregador durante todos os meses, o adiantamento corresponderá à metade de 1/12 avos da remuneração, por mês de serviço ou fração superior a 15 (quinze) dias.

Nota Tax Contabilidade:

(3) O empregador **não** estará obrigado a pagar o adiantamento no mesmo mês a todos os seus empregados, podendo pagar em meses diversos, desde que todos recebam a gratificação até o dia 30 (trinta) de novembro do ano em curso.

Base Legal: Arts. 1º e 3º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3.3.1) Pagamento nas férias:

O empregado pode optar em receber o adiantamento (1ª parcela) juntamente com suas férias, desde que faça a respectiva solicitação à empresa durante o mês de janeiro do ano correspondente, ou seja, até o dia 31 (trinta e um) desse mês.

Nas férias gozadas no mês de janeiro, ainda que requerida pelo empregado, o empregador não está obrigado ao pagamento da 1ª (primeira) parcela do 13º Salário. A obrigatoriedade do pagamento da 1ª (primeira) parcela será em relação às férias concedidas a partir do mês de fevereiro, desde que requerida no prazo previsto.

Base Legal: Art. 2º, § 2º da Lei nº 4.749/1965 e; Art. 4º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

3.4) Extinção do Contrato de Trabalho:

A gratificação de Natal será ainda devida na extinção do contrato por prazo determinado (inclusive os de safra), na cessação da relação de emprego por motivo de aposentadoria, no pedido de dispensa pelo empregado (independente do tempo de serviço), e na despedida do empregado, salvo na hipótese de rescisão por justa causa. Estas situações são aplicáveis mesmo que a extinção seja verificada antes de dezembro do respectivo ano.

Neste casos, o empregado receberá a gratificação calculada com base na remuneração devida no mês da extinção.

Base Legal: Arts. 1º, § 3º e 3º da Lei nº 4.090/1962 e; Art. 7º do Decreto nº 57.155/1965 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

4) Tratamento Tributário:

4.1) FGTS:

Todos os empregadores estão obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês **(4)**, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador a título de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Essa obrigatoriedade se aplica inclusive ao 13º Salário.

No caso do 13º Salário, a incidência do FGTS dar-se-á sobre cada uma das parcelas (1ª e 2ª parcelas), sendo que o recolhimento é feito no mês seguinte ao do pagamento da gratificação, como por exemplo:

- a. 1ª parcela paga em 30/11/20X1 - Recolhimento do FGTS em 07/12/20X1; e
- b. 2ª parcela paga em 20/12/20X1 - Recolhimento do FGTS em 07/01/20X2.

Quanto à Base de Cálculo (BC) do FGTS, a mesma corresponderá:

- a. **Na 1ª parcela:** O valor efetivamente pago ao empregado; e
- b. **Na 2ª parcela:** O valor bruto do 13º salário, deduzido o valor da 1ª (primeira) parcela, porém sem deduzir o valor da contribuição previdenciária.

Nota Tax Contabilidade:

(4) Caso não haja expediente bancário dia 07 (sete), o recolhimento do FGTS deve ser antecipando para o dia útil imediatamente anterior.

Base Legal: Art. 15, *caput* da Lei nº 8.036/1990 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

4.2) INSS:

A contribuição previdenciária incidirá sobre o 13º Salário apenas quando ocorrer o pagamento ou crédito da 2ª (segunda) parcela, efetuado no mês de dezembro ou no mês da rescisão do contrato de trabalho. Portanto, não haverá nenhuma tributação no pagamento da 1ª (primeira) parcela.

Referida contribuição, conforme dispõe o *Regime Geral da Previdência Social (RGPS/1999)*, aprovado pelo *Decreto nº 3.048/1999*, deve incidir sobre o valor bruto da gratificação, sem compensação dos adiantamentos pagos (1ª parcela), mediante aplicação, em separado do salário de dezembro, da tabela de contribuição mensal, observando o teto máximo previdenciário vigente.

Nota Tax Contabilidade:

(5) Através da *Lei nº 12.546/2011*, alterada pela *Lei nº 12.715/2012* e pela *Lei nº 12.794/2013*, o Governo

Federal deliberou, com vistas à desoneração da folha de pagamento, pela substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), incidente à alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração dos empregados, por uma alíquota de 1% (um por cento) ou de 2% (dois por cento), conforme o caso, incidente diretamente sobre a receita bruta da pessoa jurídica, excluindo-se da Base de Cálculo (BC) as exportações, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A desoneração da folha de pagamentos foi destinada a determinados setores econômicos, em princípio aos da tecnologia da informação e do segmento têxtil; posteriormente, essas alíquotas substitutivas foram estendidas a outros setores especificados no *Anexo da Lei nº 12.546/2011*, e alterações posteriores.

Salienta-se, por oportuno, que esse procedimento se aplica somente às empresas não beneficiadas com a desoneração da folha de pagamentos.

Base Legal: Art. 28, § 7º da Lei nº 8.212/1991 e; Lei nº 12.546/2011 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

4.2.1) Prazo de recolhimento:

A contribuição previdenciária (INSS) sobre o 13º Salário deve ser recolhida até o dia 20 (vinte) de dezembro de cada ano calendário, postergando-se o vencimento caso não haja expediente bancário dia 20 (vinte).

No caso de INSS devido sobre o 13º Salário pago em virtude de rescisão contratual, inclusive naquela ocorrida no mês de dezembro, deverá obedecer o regime de competência normal, ou seja, deverá ser recolhido no mesmo prazo do INSS devido sobre a folha de pagamento, computando-se em separado a parcela referente ao 13º salário. Portanto, concluímos que o INSS devido sobre o 13º Salário deverá ser recolhido até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da rescisão.

Caso não haja expediente bancário no dia 20 (vinte), o recolhimento deverá ser antecipado para o 1º (primeiro) dia útil imediatamente anterior.

Base Legal: Art. 216, *caput* e §§ 1º e 3º do Decreto nº 3.048/1999 e; Arts. 80, II e III e 97 da IN RFB nº 971/2009 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

4.3) IRPJ e CSLL:

O registro e o pagamento do 13º Salário também possuem implicações na seara da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Assim, as empresas deverão observar as regras estabelecidas pela legislação destes tributos.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

4.3.1) Dedutibilidade da apropriação mensal ("Provisão"):

De acordo com o *Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999)*, aprovado pelo *Decreto nº 3.000/1999*, o contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento da remuneração correspondente ao 13º Salário de seus empregados. O valor a ser provisionado corresponderá ao valor resultante da multiplicação de 1/12 (um doze avos) da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa, pelo número de meses relativos ao período de apuração do Lucro Real.

Portanto, as provisões para pagamento de 13º Salário e seus respectivos encargos sociais, inclusive os ajustes em virtude de alterações salariais, apropriados até o levantamento de Balanços ou Balancetes para fins de apuração do Lucro Real serão dedutíveis, desde que constituídas com base na parcela da gratificação cujo direito já tenha sido adquirido pelos empregados.

Base Legal: Art. 338 do RIR/1999 (Checado pela Tax Contabilidade em 06/11/17).

4.3.2) IRRF sobre os valores provisionados:

Não haverá incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as provisões de 13º Salário, o qual somente incidirá no pagamento da 2ª (segunda) parcela da gratificação natalina, que ocorre no mês de dezembro de cada ano, ou na rescisão do contrato de trabalho.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5) Tratamento Contábil:

Antes de qualquer coisa, cabe observar que a apropriação mensal do 13º Salário (antigamente denominada de "provisão") e os respectivos encargos sociais (contribuições previdenciárias e FGTS) é facultativa, mas se constitui em importante instrumento para análise e

apuração do efetivo resultado das operações sociais da empresa. Além disso, a constituição dessa "provisão" atende ao Princípio Contábil da Competência, segundo o qual as despesas e receitas devem ser computadas à medida que vão sendo incorridas, independentemente do seu pagamento ou recebimento, respectivamente.

Na prática, a apropriação mensal do 13º Salário (antigamente denominada "provisão") tem por objetivo distribuir, de maneira uniforme, por todos os meses do ano, os gastos incorridos com a gratificação natalina. Além disso, essa prática é extremamente importante sob o ponto de vista fiscal.

A empresa que apurar o IRPJ e CSLL com base no Lucro Real e optar em levantar Balanços ou Balancetes de Redução ou Suspensão terão um resultado contábil já influenciado pela despesa incorrida com o 13º Salário, fazendo com que a Base de Cálculo (BC) desses tributos sejam menor ou nula, respectivamente. Na hipótese de apurar lucros apenas em 31 (trinta e um) de dezembro, na data do levantamento do Balanço Anual, já terão quitado integralmente a gratificação natalina devida a seus empregados no ano.

Cabe observar, ainda, que as empresas industriais que possuam sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade terão seu custo de produção distorcidos caso não efetuem periodicamente (mês a mês) o lançamento da apropriação do 13º Salário, o que pode gerar glosas no resultado fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.1) Apropriação Mensal do 13º Salário ("Provisão"):

O 13º Salário e os respectivos encargos sociais incidentes sobre a verba devem ser contabilizados como **custo de produção**, tratando-se de pessoal de departamentos de produção de bens ou serviço ou; como **despesa operacional**, tratando-se de pessoal do departamento administrativo ou de vendas. A contrapartida desses lançamentos podem ser feitos nas contas intituladas "13º Salário a Pagar (PC)", "INSS sobre 13º Salário a Pagar (PC)" e "FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC)" do grupo Passivo Circulante (PC) do Balanço Patrimonial (BP).

A título de exemplo, demonstramos abaixo os lançamentos contábeis a serem feitos na apropriação mensal das verbas devidas a título 13º Salário, bem como os respectivos encargos sociais:

Pela apropriação mensal do 13º Salário:

D - 13º Salário (CR)
C - 13º Salário a Pagar (PC)

Pela apropriação do INSS sobre a apropriação mensal do 13º Salário:

D - INSS sobre 13º Salário (CR)
C - INSS sobre 13º Salário a Pagar (PC)

Pela apropriação dos FGTS sobre a apropriação mensal do 13º Salário:

D - FGTS sobre 13º Salário (CR)
C - FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC)

Legenda:

PC: Passivo Circulante; e
CR: Conta de Resultado.

A empresa que não apropriar mensalmente ("provisionar") o valor do 13º Salário, em obediência ao princípio contábil da competência, irá contabilizar essa gratificação diretamente em conta de custo ou despesa operacional, conforme o caso, no mês em que se der o pagamento da gratificação em folha de pagamento. Os pagamentos à título de adiantamento deverão ser registrados em conta própria do grupo "Ativo Circulante (AC)" e baixados por ocasião do pagamento da gratificação (em dezembro ou no mês em que se der a rescisão do contrato de trabalho).

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.2) Ajustes decorrentes de aumentos salariais:

Caso ocorram reajustes salariais durante o ano, cabe a empresa ajustar o valor do 13º Salário e respectivos encargos sociais apropriados mensalmente como custo e/ou despesa operacional, de modo que o valor registrado nas contas "13º Salário (CR)", "INSS sobre 13º Salário (CR)" e "FGTS sobre 13º Salário CR", ambas contas de resultado, reflitam o montante da gratificação já incorrida, quando do seu pagamento.

Imaginemos o exemplo de um funcionário que receba R\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos reais) mensais e que no mês de setembro tenha seu salário reajustado em virtude de dissídio coletivo da categoria profissional. Considerando que seu salário seja reajustado em 7% (sete por cento), passaria a receber R\$ 2.354,00 (dois mil, trezentos e cinquenta e quatro mil) e teria o seguinte cálculo mensal de 13º Salário (6):

Mês	Remuneração Mensal (R\$)	13º Salário devido	
		No mês (R\$)	Acumulado (R\$)
Janeiro	2.200,00	183,33	183,33
Fevereiro	2.200,00	183,33	366,67
Março	2.200,00	183,33	550,00
Abril	2.200,00	183,33	733,33
Maio	2.200,00	183,33	916,67
Junho	2.200,00	183,33	1.100,00
Julho	2.200,00	183,33	1.283,33
Agosto	2.200,00	183,33	1.466,67
Setembro	2.354,00	298,83 (7)	1.765,50
Outubro	2.354,00	196,17	1.961,67
Novembro	2.354,00	196,17	2.157,83
Dezembro	2.354,00	196,17	2.354,00

Como podemos verificar no mês de setembro o valor da apropriação mensal de 13º Salário foi reajustado em 7% (sete por cento), além disso, neste mês também houve o ajuste das parcelas contabilizadas no período de janeiro a agosto, tendo em vista que a gratificação foi calculada com base no salário antigo. A partir de outubro a apropriação mensal voltou a ser calculada com base na equação: **(Remuneração Mensal / 12)**.

Notas Tax Contabilidade:

(6) Mesmo procedimento deve ser adotado para os encargos sociais (contribuições previdenciárias e FGTS) incidentes sobre a verba ora em análise.

(7) $(R\$ 2.354,00 / 12) + ((R\$ 154,00 \times 8) / 12) = R\$ 298,83$, sendo que, R\$ 154,00 corresponde ao valor do reajuste salarial.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.3) Pagamento do 13º Salário:

Conforme já mencionamos, o 13º Salário será pago em 2 (duas) parcelas, sendo que:

- a **1ª (primeira)**, a título de adiantamento da gratificação, deverá ser pago, de uma só vez, entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano, e corresponderá a metade do salário recebido pelo empregado no mês anterior; e
- b. a **2ª (segunda)** parcela deve ser paga até o dia 20 (vinte) de dezembro de cada ano, e corresponderá ao salário devido nesse mês, descontado a importância que o empregado houver recebido a título de adiantamento.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.3.1) Pagamento da 1ª parcela do 13º Salário:

No que se refere a contabilização do pagamento da 1ª (primeira) parcela, ele é caracterizado como adiantamento da gratificação natalina, por isso mesmo, o valor pago deverá ser lançado a débito de conta intitulada "Adiantamento de 13º Salário (AC)" (ou conta semelhante), do subgrupo "Outros Créditos", para posterior compensação com o valor efetivamente devido no mês de dezembro. A título de exemplo, sugerimos a seguinte estrutura de Plano de Contas:

Conta	Descrição
1	ATIVO
1.1	Ativo Circulante
(...)	
1.1.5	Outros Créditos
1.1.5.10	Adiantamentos Concedidos
1.1.5.11	Adiantamento de 13º Salário
(...)	

Como contrapartida do lançamento a débito na conta "Adiantamento de 13º Salário (AC)" deverá ser feito um crédito em conta de disponibilidade, "Caixa (AC)" ou "Banco. c/ Movto. (AC)", conforme o desembolso ocorra com dinheiro do caixa ou através de débito em conta bancária (cheque, DOC, TED, etc.).

Já o FGTS incidente sobre o pagamento da 1ª (primeira) parcela, ou seja, o valor pago a esse título, deve ser transferido da conta "FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC)", até o limite desta conta, para a conta "FGTS a Recolher (PC)", ambas do "Passivo Circulante (PC)".

Entretanto, na hipótese de o pagamento ser efetuado juntamente com as férias do empregado, recomendamos a criação de uma conta intitulada "Adiantamento de FGTS sobre 13º Salário (AC)" no grupo do "Ativo Circulante (AC)", pois o valor pago poderá ainda não ter sido inteiramente apropriado, é o que acontece no caso de empregado que goza férias no 1º (primeiro) semestre do ano.

Se, eventualmente, a "provisão" se revelar insuficiente, a diferença será debitada à conta de resultado, "FGTS sobre 13º Salário (CR)", por exemplo.

Registra-se que a antecipação da 1ª (primeira) parcela do 13º Salário juntamente com as férias do empregado, cujo valor foi debitado à conta transitória do "Ativo Circulante (AC)" ("Adiantamento de 13º Salário (AC)"), não afeta a sua apropriação mensal, que deve continuar sendo feito na base de 1/12 (um doze avos) do salário mensal do empregado. A mesma regra deve ser observada para a apropriação mensal do FGTS, que deve continuar a ser apropriado mensalmente.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.3.2) Pagamento da 2ª parcela do 13º Salário:

Em 20 (vinte) de dezembro de cada ano, os saldos das contas de "provisão" ("13º Salário a Pagar (PC)", "INSS sobre 13º Salário a Pagar (PC)" e "FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC)") corresponderão aos valores apropriados até o dia 30 (trinta) de novembro, pois as parcelas mensais são contabilizadas no final de cada mês, assim sendo, a parcela de correspondente a dezembro ainda não estará lançada. Portanto, no pagamento da 2ª (segunda) parcela do 13º Salário a empresa deve efetuar os seguintes lançamentos contábeis:

- o valor do 13º Salário constante da folha de pagamento da gratificação deve ser registrado a débito da conta "13º Salário a Pagar (PC)" até o limite do respectivo saldo, e o excedente pago será debitado em conta de resultado (custo e/ou despesa operacional), sendo que a contrapartida (lançamento a crédito) será registrada na conta "Salários a Pagar (PC)";
- o valor dos encargos sociais constantes da folha de pagamento da gratificação devem ser registrados a débito das contas "INSS sobre 13º Salário a Pagar (PC)" e "FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC)" até o limite dos respectivos saldos, e o excedente pago será debitado em conta de resultado (custo e/ou despesa operacional), sendo que as contrapartidas (lançamento a crédito) serão registradas nas contas "INSS a Recolher (PC)" e "FGTS a Recolher (PC)", respectivamente; e
- o valor dos encargos que competem aos empregados (INSS e IRRF) devem ser debitados da conta "Salários a Pagar (PC)" e creditados das contas "INSS a Recolher (PC)" e "IRRF a Recolher (PC)", todas no Passivo Circulante (PC).

Adotados os procedimentos citados, existem 2 (dois) aspectos importantes a serem observados:

- o reconhecimento da despesa com o 13º salário (e encargos sociais incidentes) do mês de dezembro é automático, tornando-se desnecessária a apropriação mensal, nesse mês, da despesa na forma abordada ao longo deste Roteiro de Procedimentos; e
- a contabilização do pagamento da 2ª (segunda) parcela do 13º Salário far-se-á mediante débito da conta "Salários a Pagar (PC)", no "Passivo Circulante (PC)", e crédito da conta "Banco c/ Movto. (AC)", no "Ativo Circulante (AC)", pelo valor líquido constante da folha.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.4) Exemplo Prático:

A título de exemplo, imaginemos que a empresa Vivax Indústria e Comércio de Eletrônicos Ltda., pessoa jurídica de direito privado com sede no Município de Campinas/SP, tenha efetuado durante o ano-calendário de 20X2 apropriações mensais (ou "provisões") de 13º Salário e respectivos encargos sociais, apresentando em 30/11/20X2 o seguinte Demonstrativo de Provisão de 13º Salário:

Demonstrativo de Provisão de 13º Salário (Valores Expressos em Reais-R\$)									
Dados Salariais				"Provisão"				Adiantamento (8)	
Funcionário	Admissão	Salário	Nº de doze avos	13º Salário	INSS (9)	FGTS	Total	Valor Pago (10)	FGTS
João	15/06/20X1	1.500,00	11/12	1.375,00	357,50	110,00	1.842,50	750,00	60,00
Maria	23/07/20X2	2.300,00	04/12	766,67	199,33	61,33	1.027,33	479,17	38,33
Júlia	08/01/20X0	1.100,00	11/12	1.008,33	262,17	80,67	1.351,17	550,00	44,00
Totais:				3.150,00	819,00	252,00	4.221,00	1.779,17	142,33

Notas [Tax Contabilidade](#):

(8) Com objetivo de simplificar, estamos admitindo que a 1ª (primeira) parcela do 13º Salário foi paga a todos os funcionários no mês de novembro.

(9) INSS = 13º "provisionado" (R\$ 3.150,00) X 26% (Alíquota global dos encargos sociais). A alíquota global varia em função do Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) que é diferenciada em função da atividade exercida pela empresa.

(10) Valor Pago = ((Salário / 12) X número de meses trabalhados com direito a 13º Salário) X 50%.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.4.1) Pagamento da 1ª parcela do 13º Salário:

Diante das informações acima, a empresa Vivax deve fazer os seguintes lançamentos contábeis, relativamente ao pagamento do adiantamento do 13º Salário em 30/11/20X2:

Pelo pagamento do adiantamento de 13º Salário (50%) em 30/11/20X2:

D - Adiantamento de 13º Salário (AC) _ R\$ 1.779,17
C - Banco. c/ Movto. (AC) _ R\$ 1.779,17

Pelo transferência do FGTS incidente sobre os adiantamentos de 13º Salário:

D - FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC) _ R\$ 142,33
C - FGTS a Recolher (PC) _ R\$ 142,33

Pelo pagamento do FGTS devido sobre o pgto. da 1ª parcela do 13º Salário:

D - FGTS a Recolher (PC) _ R\$ 142,33
C - Banco. c/ Movto. (AC) _ R\$ 142,33

Legenda:

AC: Ativo Circulante; e
PC: Passivo Circulante.

Considerando que a Vivax tenha contabilizado mensalmente as apropriações mensais das verbas devidas à título de 13º Salário, bem como dos respectivos encargos sociais (Ver [subcapítulo 5.1](#) acima), ou seja, da "provisão" para 13º Salário, teremos os seguintes saldos nas contas patrimoniais envolvidas:

Conta	Saldo (R\$)	Observação
Ativo Circulante:		
Adiantamento de 13º Salário	1.779,17	Valor do adiantamento pago em 30/11/20X2.
Passivo Circulante:		
13º Salário a Pagar	3.150,00	Valor Total da "provisão".
FGTS sobre 13º Salário a Pagar	109,67	FGTS (R\$ 252,00) - FGTS s/ adiant. (R\$ 142,33).
INSS sobre 13º Salário a Pagar	819,00	Valor Total da "provisão".

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.4.2) Pagamento da 2ª parcela do 13º Salário:

Dando continuidade ao nosso exemplo, imaginemos agora que em 20/12/20X2 a Vivax apresente a seguinte folha de pagamento de 13º Salário:

13º Salário Bruto		R\$ 3.558,33
Descontos:		
INSS (valor hipotético)	(R\$ 250,00)	
IRRF (valor hipotético)	(R\$ 250,00)	
Adiantamentos	(R\$ 1.779,17)	(R\$ 2.279,17)
Valor líquido a pagar		R\$ 1.279,16
INSS do Empregador (26%) (11)		R\$ 925,17
FGTS sobre 2ª Parcela (12)		R\$ 142,34

Considerando os valores acima, essa folha de pagamento de 13º Salário deve ser contabilizada da seguinte forma:

Pela baixa da "provisão" do 13º Salário até o limite do seu saldo:

D - 13º Salário a Pagar (PC) _ R\$ 3.150,00
C - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 3.150,00

Pela diferença entre o "provisionado" e o total de 13º Salário devido:

D - 13º Salário (CR) _ R\$ 408,33 **(13)**
C - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 408,33

Pelo desconto do INSS devido pelo empregado:

D - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 250,00

C - INSS a Recolher (PC) _ R\$ 250,00

Pelo desconto do IRRF devido pelo empregado:

D - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 250,00

C - IRRF a Recolher (PC) _ R\$ 250,00

Pela baixa do adiantamento de 13º Salário feito para empregados:

D - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 1.779,17

C - Adiantamento de 13º Salário (AC) _ R\$ 1.779,17

Pela transferência do INSS sobre 13º Salário "provisionado":

D - INSS sobre 13º Salário a Pagar (PC) _ R\$ 819,00

C - INSS a Recolher (PC) _ R\$ 819,00

Pela transferência do FGTS sobre 13º Salário "provisionado":

D - FGTS sobre 13º Salário a Pagar (PC) _ R\$ 109,67

C - FGTS a Recolher (PC) _ R\$ 109,67

Pela diferença entre o INSS s/ 13º Salário "provisionado" e o devido:

D - INSS sobre 13º Salário (CR) _ R\$ 106,17

C - INSS a Recolher (PC) _ R\$ 106,17

Pela diferença entre o FGTS s/ 13º Salário "provisionado" e o devido:

D - FGTS sobre 13º Salário (CR) _ R\$ 32,67

C - FGTS a Recolher (PC) _ R\$ 32,67

Pelo pagamento do valor líquido da folha de 13º Salário:

D - Salários a Pagar (PC) _ R\$ 1.279,16

C - Banco. c/ Movto. (AC) _ R\$ 1.279,16

Pelo pagamento do FGTS, INSS e IRRF devido:

D - INSS a Recolher (PC) _ R\$ 1.175,17

D - FGTS a Recolher (PC) _ R\$ 142,34

D - IRRF a Recolher (PC) _ R\$ 250,00

C - Banco. c/ Movto. (AC) _ R\$ 1.567,51

Legenda:

AC: Ativo Circulante;

CR: Conta de Resultado; e

PC: Passivo Circulante.

Notas Tax Contabilidade:

(11) INSS Empregador = 13º Salário Bruto (R\$ 3.558,33) X 26%.

(12) FGTS sobre 2ª Parcela = FGTS Devido (R\$ 284,67) - FGTS sobre 1ª Parcela (R\$ 142,33).

(13) R\$ 3.558,33 - R\$ 3.150,00.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.5) Saldo de 13º Salário a pagar em 31 de dezembro:

As empresas que possuam empregados que recebam parte do salário em comissões ou em outra forma de salário variável, e que em 19 (dezenove) de dezembro não tenham condições de levantar o salário efetivamente devido (Fixo + Variável) na competência de dezembro, para que assim, possam calcular a média a que nos referimos no [subcapítulo 3.1](#) acima, terão de acertar as diferenças de 13º Salário até o dia 10 (dez) de janeiro do ano seguinte.

Entretanto, no momento do fechamento da contabilidade em 31 (trinta e um) de dezembro, essas empresas já terão a parcela variável dos salários devidos nessa competência, assim, o valor do 13º Salário e dos encargos sociais efetivamente devidos poderão ser calculados normalmente e apropriados como custo ou despesa operacional do período contra a conta "Salários a Pagar (PC)", no grupo do Passivo Circulante (PC).

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.5.1) Exemplo Prático:

Suponhamos agora que a empresa Vivax tenha em seu quadro de funcionários um vendedor remunerado parte em salário fixo e parte em comissões. Referido funcionário apresentou em 31/12/20X2 os seguintes valores para cálculo da diferença de 13º Salário:

Descrição	Valor (R\$)
Salário Fixo	3.500,00
Média das Comissões no período de janeiro a novembro de 20X2 (14)	4.200,00
Comissões recebidas em dezembro de 20X2	8.100,00

Considerando as informações apresentadas, teremos a complementação do 13º Salário e dos encargos sociais incidentes, calculados da seguinte forma:

I - Apuração da complementação do 13º Salário:	
Valor do 13º Salário antes da complementação (R\$ 3.500,00 + R\$ 4.200,00)	R\$ 7.700,00
Valor do 13º Salário após a complementação (R\$ 3.500,00 + R\$ 4.525,00 (15))	R\$ 8.025,00
Apuração da complementação do 13º Salário:	
Diferença de 13º Salário a pagar (R\$ 8.025,00 - R\$ 7.700,00)	R\$ 325,00
IRRF (valor hipotético)	R\$ 90,00
Valor líquido a receber em janeiro	R\$ 235,00
II - Apuração dos encargos sociais a cargo da empresa:	
INSS sobre a diferença (R\$ 325,00 x 26%)	R\$ 84,50
FGTS sobre a diferença (R\$ 325,00 x 8%)	R\$ 26,00

Admitindo-se que não remanesceram saldos nas contas "13º Salário a Pagar" e "INSS sobre 13º Salário a Pagar" após a complementação da folha de pagamento de 13º Salário, em 20/12/20X2, devemos efetuar os seguintes lançamentos contábeis:

Pela diferença de 13º Salário apurada em 31/12/20X2:	
D - 13º Salário (CR)	R\$ 325,00
C - Salários a Pagar (PC)	R\$ 325,00
Pelo desconto do IRRF devido pelo empregado na diferença de 13º Salário:	
D - Salários a Pagar (PC)	R\$ 90,00
C - IRRF a Recolher (PC)	R\$ 90,00
Pelo registro do INSS devido pelo empregador na diferença de 13º Salário:	
D - INSS sobre 13º Salário (CR)	R\$ 84,50
C - INSS a Recolher (PC)	R\$ 84,50
Pelo registro do FGTS devido pelo empregador na diferença de 13º Salário:	
D - FGTS sobre 13º Salário (CR)	R\$ 26,00
C - FGTS a Recolher (PC)	R\$ 26,00
Legenda:	
CR: Conta de Resultado; e	
PC: Passivo Circulante.	

Notas Tax Contabilidade:

(14) R\$ 46.200,00 / 11 meses = R\$ 4.200,00, ou seja, total das comissões do período de janeiro a novembro dividido pelo respectivos números de meses.

(15) R\$ 54.300,00 / 12 meses = R\$ 4.525,00, ou seja, total das comissões do período de janeiro a dezembro dividido pelo respectivos números de meses.

Base Legal: Equipe Tax Contabilidade.

5.6) 13º Salário na Rescisão Contratual:

Quando o empregado se desliga da empresa, por iniciativa própria ou do empregador, entre as verbas que lhe são asseguradas está o 13º Salário proporcional aos meses trabalhados durante o ano.

No tocante à contabilização, esta poderá ser feita na forma exposta no subcapítulo 5.4.1 acima, observando-se, entretanto, que nesse caso específico deverá ser transferido, da conta "INSS sobre 13º Salário a Pagar" (até o limite desta) para a conta "INSS a Recolher", o valor

da contribuição previdenciária, pois o 13º Salário pago na rescisão contratual integra o salário de contribuição do empregado, sujeitando a empresa ao recolhimento da parcela que lhe compete.

Também nesse caso, se o valor "provisionado" for insuficiente, a diferença será debitada às respectivas contas de resultado ("INSS sobre 13º Salário").

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

Informações Adicionais:

Este material foi escrito em 10/11/2011 pela Equipe Técnica da [Tax Contabilidade](#), sendo que o mesmo foi atualizado em 13/11/2017, conforme legislação vigente nesta mesma data. Todos os direitos reservados.