



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 41 - Cosit

Data 2 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. EMPRESAS ENQUADRADAS PELA CNAE. RECEITA DA ATIVIDADE PRINCIPAL. INÍCIO DAS ATIVIDADES. RECEITA ESPERADA. DEMAIS HIPÓTESES. RECEITA AUFERIDA. EXISTÊNCIA DE EMPREGADOS REGISTRADOS. FATO GERADOR. IRRELEVÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE RECEITA EM DETERMINADO PERÍODO. INCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, vinculadas a essa sistemática em razão de atividade econômica definida na CNAE, terão sua receita total assim enquadrada por força da classificação relativa à sua atividade principal, qual seja, a vinculada à maior receita auferida ou esperada. A definição da atividade principal segundo o código CNAE é baseada na receita esperada quando as atividades estiverem sendo iniciadas, ou na receita auferida, nas demais hipóteses.

O enquadramento da empresa no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, é elemento da hipótese de incidência. O fato imponível “auferimento de receita”, constante da norma em tela, não tem como pressuposto ou condição a existência de empregados. Desse modo, mesmo quando não houver empregados registrados, mas estando a empresa vinculada à sistemática substitutiva em razão dos parâmetros da lei em tela e tendo auferido receita, deverá ser calculada e recolhida a contribuição social previdenciária na modalidade substitutiva.

Estando a empresa sujeita ao recolhimento obrigatório da contribuição substitutiva por força do enquadramento pelo código CNAE relativo à sua atividade principal, a existência de empregados registrados em determinado período não implica cálculo e recolhimento da contribuição previdenciária quando não houver receita.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 114; Lei nº 12.546, de 2011; Medida Provisória nº 601, de 2012; Lei nº 12.844, de 2013.
Dispositivos Infralegais: Decreto nº 7.828, de 2012.

Relatório

A consulente em epígrafe, devidamente qualificada e tendo prestado as declarações de praxe, apresenta questionamento relativo à incidência das contribuições sociais previdenciárias.

2. Especificamente, requer esclarecimento concernente à contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita devida pelas empresas, de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14.12.2011, e alterações posteriores.

3. Alega ser *“uma SPE (Sociedade de Propósito Específico) de construção civil, cujos (sic) CNAE principal é o 41.20-4-00 e como CNAE secundário o 41.10.-7-00”*.

4. Informa desenvolver *“dentro do mesmo CNPJ, as atividades de incorporação – compreendendo desenvolvimento e promoção do projeto, assim como a venda das unidades imobiliárias-, e de construção. Dessa forma, as receitas relativas às vendas de unidades imobiliárias recebidas por nossa empresa, que por sua vez é quem contrata, registra e paga todos os funcionários dedicados à construção do empreendimento, bem como todos os seus custos e despesas”*.

5. Declara ainda que *“há momentos em que a empresa terá receita, mas não possuirá funcionários registrados porque ou iniciou as vendas das unidades, e ainda não iniciou a construção, ou finalizou a construção”*.

6. Questiona, essencialmente:

a) se pode ser beneficiária da desoneração proposta pela MP nº 601, de 2012, apesar de possuir também CNAE de incorporação e de desenvolver essa atividade conjugada com a de construção;

b) como deve ser enquadrada a empresa caso apresente receita mas não tenha empregados registrados;

c) como deve ser enquadrada a empresa caso tenha empregados mas não aufera receita.

7. Esclarece, por fim que: *“as únicas receitas recebidas são oriundas de contratos de promessa de compra e venda de unidades imobiliárias construídas por essa SPE, não havendo qualquer outra relativa à prestação de serviços de construção”*. É o relatório.

Fundamentos

8. Inicialmente, observa-se que a Medida Provisória n.º 601, de 28.12.2012, referida pela consultante, teve vigência encerrada em 3 de junho de 2013, conforme disposto no Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 36, de 05.06.2013:

ATO DECLARATÓRIO DO PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL N.º 36, DE 2013

D.O.U.: 06.06.2013

O PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL, nos termos do parágrafo único do art. 14 da Resolução n.º 1, de 2002-CN, faz saber que a Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012, que "Altera as Leis n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra, e para desonerar a folha de pagamentos dos setores da construção civil e varejista; n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008, que reduz as alíquotas das contribuições de que tratam os incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991; n.º 10.931, de 2 de agosto de 2004, que dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; n.º 12.431, de 24 de junho de 2011; e n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, para permitir às pessoas jurídicas da rede de arrecadação de receitas federais deduzir o valor da remuneração dos serviços de arrecadação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; e dá outras providências", teve seu prazo de vigência encerrado no dia 3 de junho do corrente ano.

Congresso Nacional, em 5 de junho de 2013.

9. Vale, por outro lado, a leitura dos §§ 3º e 11 do art. 62 da Constituição Federal de 1988, que disciplinam o tratamento das relações jurídicas pertinentes ao período em que vigeu medida provisória rejeitada, ou que tenha perdido a eficácia.

Art. 62. ...

(...)

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 32, de 2001)

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 32, de 2001)

10. Desse modo, coube ao Congresso Nacional dispor sobre relações jurídicas constituídas sob a égide de medida provisória tornada ineficaz. Entretanto, não tendo esse Poder da República editado o competente decreto legislativo no prazo previsto pelo constituinte, a partir de 3 de agosto de 2013 as relações consubstanciadas sob a vigência da medida provisória em tela passaram a ser consideradas válidas.

11. Nada obstante a perda de vigência da MP n.º 601, de 2012, o art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, foi alterado uma outra vez, agora pela Lei n.º 12.844, de 19.07.2013, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em

substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência (Vide Decreto nº 7.828, de 2012)

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 7º As empresas relacionadas no inciso IV do caput poderão antecipar para 4 de junho de 2013 sua inclusão na tributação substitutiva prevista neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 8º A antecipação de que trata o § 7º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013);

(...) (grifei)

12. A vigência do dispositivo foi definida pelo art. 49, inciso II, alínea “a” da Lei nº 12.844, de 2013:

Art. 49. Esta Lei entra em vigor:

II - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, em relação:

a) ao art. 13, **na parte em que inclui o inciso IV no caput do art. 7º** e os incisos XI e XII no § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e que altera o caput e o § 4º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011;

(...) (grifei)

13. Verifica-se, no que atine à definição da receita bruta para cálculo da contribuição substitutiva de empresas vinculadas pelas atividades constantes da CNAE, que os

efeitos da Medida Provisória nº 612, de 2013, são produzidos a partir de sua publicação, isto é, 04.04.2013.

14. Paralelamente, constata-se que a inclusão do inciso IV no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, consubstanciada por intermédio da Medida Provisória nº 601, de 2012, somente pôde ser considerada em vigor a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação:

Medida Provisória nº 601, de 2012

(...)

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor:

I - na data de sua publicação, em relação ao art. 1º, nas partes em que altera o art. 3º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em que inclui a alínea “c” no inciso II do §1º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e na parte em que altera o inciso II do caput do art. 9º, da Lei nº 12.546, de 2011, e em relação ao art. 5º;

II - na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013, em relação aos arts. 4º e 6º; e

III - a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

15. Dessarte, uma vez que a Medida Provisória nº 601, de 2012, foi publicada no Diário Oficial da União de 28.12.2012, e que o inciso IV de seu art. 7º (que dispõe sobre a contribuição previdenciária substitutiva de atividades vinculadas pelos grupos CNAE 412, 432, 433 e 439), ganhou vigência a partir do primeiro dia útil do 4º mês subsequente à publicação desse diploma, ou seja, 01.04.2013, observa-se que a contribuição previdenciária substitutiva sobre receita bruta de atividades de que trata o inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, 2011, é devida a partir da competência abril de 2013, sendo também obrigatório obedecer, desde essa competência, ao art. 9º, §§ 9º e 10 da Lei nº 12.546, de 2011, relativos à identificação da atividade principal e da receita bruta sujeitas à contribuição em tela.

16. Ocorre que a vigência da MP nº 601, de 2012, encerrou-se em 03.06.2013, conforme o acima transcrito Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 36, de 2013.

17. Assim, somente quando iniciada a vigência da nova redação do inciso IV, do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, alterado pela Lei nº 12.844, de 2013, o que, segundo disposto no art. 49, inciso II, alínea “a”, desse último diploma legal, ocorreu em 01.11.2013, é que se tornou mais uma vez obrigatória a sistemática substitutiva de recolhimento das contribuições previdenciárias para a hipótese em tela.

18. Noutra vertente, observa-se que, pela atual redação do art. 7º, § 7º, da Lei nº 12.456, de 2011, os contribuintes enquadrados no inciso IV, do art. 7º desse ato normativo, relativamente às contribuições previdenciárias correspondentes ao período compreendido entre 04.06.2013 e 31.10.2013, poderiam optar pelo recolhimento substitutivo, opção essa exercida mediante o recolhimento dentro do prazo de vencimento, da contribuição substitutiva referente ao período de junho de 2013.

19. Cabe observar ainda que as obras matriculadas no CEI no período de 4.06.2013 a 31.10.2013, puderam também ser objeto de opção pelo recolhimento substitutivo, desde que a opção tenha sido exercida pelo recolhimento, no prazo legal, da contribuição substitutiva pertinente ao período inicial.

20. No que tange à forma de cálculo da contribuição devida pela empresa que auferir receita bruta apenas parcialmente decorrente de atividades relacionadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, cabe a leitura do art. 9º, §§ 9º e 10, desse mesmo diploma legal:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
(grifei)

21. Assim, as empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, cuja receita bruta estiver vinculada ao enquadramento pela CNAE, deverão considerar apenas a classificação relativa à sua atividade principal, qual seja, a referente à **maior receita auferida ou esperada**.

22. Afigura-se, portanto, necessário explicitar o significado da expressão “receita auferida ou esperada”, constante do art. 9º, § 9º, da Lei em comento, para fins de determinação do enquadramento correto do contribuinte, quanto da apuração da contribuição previdenciária substitutiva.

23. A Coordenação-Geral de Tributação, por intermédio da Nota Cosit-E nº 193, de 10.05.2013, esclareceu que a "receita esperada" será utilizada, para fins de indicação da CNAE no CNPJ, quando a empresa estiver iniciando as suas atividades, já a "receita auferida" será utilizada nos demais casos.

24. Passa-se, então, a analisar a hipótese em que a empresa enquadrada no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546, de 2011, não possuir empregados.

25. A definição da hipótese de incidência do tributo (fato gerador da obrigação tributária principal, na linguagem do CTN) repousa no art. 114 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.1966:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

26. Vale dizer, portanto, que a condição necessária para a incidência do tributo ou contribuição é aquela suficientemente descrita na hipótese fática criada pelo legislador. Desse modo, o enquadramento da empresa no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela MP nº 601, de 2012, é elemento da hipótese de ocorrência do fato gerador.

27. Doutro turno, sendo a existência ou não de empregados registrados elemento estranho à descrição do fato gerador sobre o qual incidirá a contribuição previdenciária substitutiva, tal fato deve, portanto, ser considerado irrelevante no que toca à incidência da imposição.

28. A interessada questiona, ao final, se a existência de empregados vinculados à empresa, concomitante com o não auferimento de receita, configuraria a incidência da contribuição previdenciária.

29. Cabe, neste passo, transcrever o parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 7.828, de 16.10.2012:

Art. 4º As contribuições de que tratam os arts 2º e 3º têm caráter impositivo aos contribuintes que exerçam as atividades neles mencionadas.

Parágrafo único. As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades referidas nos arts. 2º e 3º, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

(...)

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do caput.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

30. Ainda que se constate que entre as atividades listadas nos arts. 2º e 3º do Decreto nº 7.828, de 2012, não se encontram aquelas descritas no inciso art. 7º, inciso IV, introduzido pela Medida Provisória nº 601, de 2012, na Lei nº 12.546, de 2011, a aplicação da regra transcrita ao questionamento é decorrência analógica, fundamentada também na determinação extraída do art. 1º do referido decreto:

Art. 1º A incidência da contribuição previdenciária devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, ocorrerá em conformidade com o disposto neste Decreto.

31. Observa-se que o enquadramento pelo código CNAE, segundo a atividade principal, conforme anteriormente exposto, implica recolhimento pela sistemática substitutiva com base na integralidade da receita, não havendo a proporcionalização aludida pelo art. 6º do Decreto nº 7.828, de 2012.

32. Portanto, nos meses em que não houver sido auferida receita, as empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva por enquadramento em grupo CNAE estão dispensadas do recolhimento das contribuições previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

33. Conforme o acima exposto, tem-se que:

a) as empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, vinculadas a essa sistemática em razão de atividade econômica definida na CNAE, deverão considerar apenas a classificação relativa à sua atividade principal, qual seja, a vinculada à maior receita auferida ou esperada. A definição da atividade principal segundo a

CNAE será baseada na receita esperada quando as atividades estiverem sendo iniciadas, ou na receita auferida, nas demais hipóteses;

b) o enquadramento da empresa no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, é elemento da hipótese de ocorrência do fato gerador. O fato impositivo “auferimento de receita”, constante da norma, não tem como pressuposto ou condição a existência de empregados. Desse modo, mesmo quando não houver empregados registrados, mas estando a empresa vinculada à sistemática substitutiva em razão dos parâmetros da lei em tela, e tendo auferido receita, deverá ser calculada e recolhida a contribuição social previdenciária na modalidade substitutiva;

c) estando a empresa sujeita ao recolhimento obrigatório da contribuição substitutiva por força do enquadramento pelo código CNAE de sua atividade principal, a existência de empregados registrados em determinado período não implica cálculo e recolhimento da contribuição previdenciária quando não houver receita.

34. À consideração superior.

Assinado digitalmente
RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

Assinado digitalmente
ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit04

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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