



Solução de Consulta nº 39 - Cosit

Data 2 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. FABRICAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se às empresas que fabricam os produtos classificados nos capítulos 60 (tecidos de malha) e 61 (vestuário e seus acessórios, de malha) da TIPI.

Devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para delimitar o alcance dos contribuintes sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva.

Nos termos do artigo 4º do RIPI/2010, entende-se por industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Na definição do art. 9º, inciso IV, do RIPI/2010, entende-se por industrialização por encomenda, a operação em que um estabelecimento promove a saída de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo autor da encomenda, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.

Para que o autor da encomenda e a empresa executante possam apurar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta é necessário que ambos executem, ainda que parcialmente, quaisquer das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI/2010, que resulte nos produtos classificados nos códigos NCM discriminados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, uma vez que a substituição aplica-se apenas aos produtos efetivamente industrializados pela empresa.

Na hipótese em que a industrialização do produto tenha sido realizada integralmente por outra empresa, o autor da encomenda continuará a

recolher a contribuição previdenciária nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 14 de julho de 1991.

Caso a execução da encomenda seja efetuada por um outro estabelecimento da mesma empresa, ela estará sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º; RIPI/2010, art. 4º 9º, inc. IV; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22; Decreto nº 7.828, art. 3º, § 7º e art. 5º, § 1º.

Relatório

A consulente, retro identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária envolvendo o conceito de fabricação para fins de aplicação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546, de 2011, artigos 8º a 9º.

2. A interessada informa que possui como atividade principal a fabricação de tecidos de malha, sujeita, portanto, ao recolhimento da Contribuição Previdenciária.

3. Relata que, com o advento da Lei nº 12.546, de 2011, em especial os artigos 8º e 9º, o contribuinte que estiver enquadrado nas situações previstas nos citados dispositivos legais deverá apurar a Contribuição Previdenciária à alíquota de 1% sobre a receita bruta, em substituição à incidente sobre a folha de pagamento. Assevera que a empresa obrigada ao recolhimento da contribuição nesses novos moldes é somente aquela que fabrica os produtos listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

4. A consulente entende que, apesar de realizar operações de industrialização de tecidos de malhas nos códigos previstos na citada Lei, não estaria obrigada à apuração da Contribuição Previdenciária calculada sobre a Receita Bruta, uma vez que realiza essas operações na modalidade de industrialização por encomenda, ou seja, remete insumos a terceiros para que estes efetuem *“integralmente seu processo industrial, restando como núcleo de sua atividade principal a administração e a comercialização dos produtos acabados recebidos”*.

5. Citando a legislação de IPI, infere que *“os estabelecimentos da consulente não executam as atividades de industrialização, mas tão somente encomendam tais atividades a terceiros executores, não sendo, portanto, caracterizados como fabricantes”* para fins da substituição previdenciária.

6. Posto isso, questiona *“se está enquadrada na contribuição sobre o faturamento conforme os artigos 8º e 9º da Lei nº 12.546, de 2011, ou será pela contribuição sobre a folha de pagamentos nos moldes dos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, metodologia a qual entende ser correta, utilizada para o cálculo pela empresa, por entender*

que não possuindo o processo fabril físico, não deve apurar a CPP incidente sobre o faturamento”.

Fundamentos

7. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 12.715 e 12.844, de 2013, assim dispõe (grifou-se):

*“Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, **contribuirão sobre o valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos [incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), as empresas que **fabricam os produtos classificados na Tipi**, aprovada pelo [Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011](#), nos códigos referidos no Anexo I.*

(...)

§ 1º O disposto no caput:

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;

II – não se aplica:

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.”

8. O Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, relaciona diversos produtos classificados na TIPI alcançados pela substituição, dentre os quais constam aqueles dos capítulos **60** (tecidos de malha) e **61** (vestuário e seus acessórios, de malha).

9. Portanto, as empresas que fabricam os produtos classificados nos capítulos 60 e 61 da TIPI, contribuirão, em substituição às contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a receita bruta auferida, com a ressalva de que, na hipótese de o contribuinte se dedicar a outras atividades não abarcadas pela substituição, a receita oriunda dessas **outras atividades** não deve ser igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

10. Nesse contexto, a questão central da consulta consiste em definir se a operação relatada pela consulente é considerada fabricação com o fim específico de cálculo e recolhimento da contribuição previdenciária, em face das alterações introduzidas pela Lei nº 12.546, de 2011.

11. A consulente assevera que executa industrialização por encomenda, ou seja, remete insumos a terceiros para que estes efetuem *“integralmente seu processo industrial, restando como núcleo de sua atividade principal a administração e a comercialização dos produtos acabados recebidos”*. Citando a legislação do IPI, infere que *“os estabelecimentos da*

consulente não executam as atividades de industrialização, mas tão somente encomendam tais atividades a terceiros executores ...”

12. Lê-se do § 2º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011:

“Art. 8º (...)

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.” (grifou-se)

13. O Regulamento do IPI (RIPI/2010) define as características e modalidades da industrialização nos seguintes termos:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único](#), e [Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único](#)):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

14. Relativamente à industrialização por encomenda, assim reza o art. 9º, inc. IV, do RIPI/2010:

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III](#), e [Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª](#));”

15. Portanto, para fins de IPI, a consulente, a despeito de não realizar nenhuma das modalidades *stricto sensu* de industrialização (art. 4º do RIPI/2010), é equiparada a estabelecimento industrial pelo fato de promover a saída de produtos cuja industrialização foi realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo encomendante, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.

16. Entrementes, o fato de a consulente ser equiparada a estabelecimento industrial e, portanto, contribuinte do IPI, não significa, obrigatoriamente, que esteja obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, ainda que o produto objeto da operação esteja relacionado no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

17. Com efeito, a CPRB “*aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa*” (art. 8º. § 1º, inc. I, da Lei nº 12.546, de 2011), ou seja, exige que a própria pessoa jurídica execute uma das quatro modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI/2010, quais sejam, transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/recondicionamento e renovação/recondicionamento.

18. Esse entendimento encontra-se de forma mais evidente com a leitura do art. 3º, § 7º, do Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamentou os artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011:

“Art. 3º Entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2014, incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos [incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991](#), as contribuições das empresas que fabriquem os produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo [Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011](#), nos seguintes códigos:

(...)

§ 7º Nos casos em que a industrialização for efetuada parcialmente por encomenda, o disposto no caput aplica-se também às empresas executoras, desde que de suas operações resulte produto discriminado neste artigo.”

19. Portanto, o **autor** da encomenda **não** poderá apurar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta na hipótese de o **executor** da encomenda efetuar todo o processo de industrialização. Ou seja, para fazer jus à substituição previdenciária é necessário que o autor da encomenda fabrique, ainda que parcialmente, os produtos classificados nas NCM discriminadas no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011; se, ao contrário, o produto for fabricado integralmente pela empresa executora, sem que o autor da encomenda execute quaisquer das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI/2010 (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento,

renovação ou recondicionamento), o encomendante continuará recolhendo a contribuição previdenciária nos termos do art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 14 de julho de 1991.

20. Outro ponto a ser observado é que o art. 5º, § 1º do Decreto nº 7.828, de 2012, estabelece que a apuração da contribuição previdenciária será realizada de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. Assim, caso um outro estabelecimento da mesma empresa seja o executante da encomenda, a empresa estará sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita.

Conclusão

Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

- 1) A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) prevista nos artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se às empresas fabricantes dos produtos classificados nos capítulos **60** (tecidos de malha) e **61** (vestuário e seus acessórios, de malha) da TIPI;
- 2) Devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI para delimitar o alcance dos contribuintes sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva;
- 3) Nos termos do artigo 4º do RIPI/2010, entende-se por industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, renovação ou recondicionamento;
- 4) Na definição do art. 9º, inciso IV, do RIPI/2010, entende-se por industrialização por encomenda, a operação em que um estabelecimento promove a saída de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo autor da encomenda, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;
- 5) Para que o autor da encomenda e a empresa executante possam apurar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta é necessário que ambos executem, ainda que parcialmente, quaisquer das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do RIPI/2010, que resulte nos produtos classificados nos códigos NCM discriminados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, uma vez que a

substituição aplica-se apenas aos produtos efetivamente industrializados pela empresa;

- 6) Na hipótese em que a industrialização do produto tenha sido realizada integralmente por outra empresa, o autor da encomenda continuará a recolher a contribuição previdenciária nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 14 de julho de 1991.
- 7) Caso a execução da encomenda seja efetuada por um outro estabelecimento da mesma empresa, ela estará sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Proponho o encaminhamento dos autos à COSIT para prosseguimento.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

RUDINEI JUNKES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação - Copen.

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação

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

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit