



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 2

Solução de Consulta nº 364 - Cosit

Data 17 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CPRB. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. CONTRATOS COM PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. RECONHECIMENTO NO TEMPO DE RECEITAS.

O fato gerador da CPRB ocorre na data em que a receita deve ser reconhecida (de acordo com o regime de apuração aplicável), inclusive na hipótese de contratos firmados com pessoa jurídica de direito público. A CPRB é apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.

Dispositivos Legais: Arts. 7º, VII, e 9º, §12, da Lei nº 12.546/2011, art. 49, IV, “a”, da Lei nº 12.844/2013 e arts. 2º e 16 da IN RFB nº 1.436/2013.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, especificamente, acerca da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), apresentada, em 7 de março de 2014, pela interessada que possui “(...) ramo de atividade obras de urbanização – ruas, praças e calçadas (...)” e que “(...) executa preponderantemente obras

públicas, cujo CNAE (nº 421, 422, 429 e 431) insere a empresa no regime de pagamento da contribuição substitutiva (...)” (fls. 2).

2. A consulente, referenciando o inciso V do § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, considera que “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” (fls. 2 e 3).

2.1. Citando precedentes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), acrescenta que, “Na apuração da base de cálculo da contribuição substitutiva descrita no inciso IV do **caput** do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, deverão ser excluídas as receitas das obras de construção civil cujo recolhimento tenha incidido sobre a folha de pagamento” (Solução de Consulta Cosit nº 46/2013 e Solução de Consulta Disit06 nº 97, de 10/9/2013 – DOU nº 179, de 16/9/2013, Seção 1, p. 41) (fls. 3).

2.2. Citando a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (fls. 3), pondera que a norma “(...) não traz regra específica sobre o pagamento da contribuição substitutiva no caso de diferimento da receita de obras públicas relativas a obras executadas em 2013, omissão que tem gerado enorme insegurança a estas empresas relativamente à necessidade ou não de recolhimento das receitas diferidas” (fls. 3).

2.3. Nesse contexto, acrescenta que, em janeiro de 2014, foram recebidos pagamentos realizados por órgãos públicos, concernentes “(...) às obras executadas nos meses do exercício de 2013 e anteriores, sendo que estas notas [fiscais] foram emitidas [pela consulente] para acobertar o efetivo pagamento, pelo órgão contratante, das obras executadas em períodos anteriores a dezembro/2013, inclusive” (fls. 2).

2.4. “Considerando principalmente que, em relação aos períodos de execução das obras de que tratam as faturas retromencionadas, anteriores a dezembro/2013, a consulente já recolheu a contribuição sobre a folha de salários (art. 22 da Lei nº 8.212/91)” (fls. 2), a interessada questiona (fls. 3):

“Na apuração da base de cálculo (...), deverão ser excluídas as receitas das obras de construção civil cujo recolhimento tenha incidido sobre a folha de

pagamento, especialmente quando adotado o regime de caixa pertinente à atividade de execução de obras públicas?”

“Quando o faturamento se der no exercício de 2014, porém relativamente às obras públicas executadas antes de dezembro de 2013 (inclusive), cujo respectivo período a empresa já tenha recolhido a contribuição sobre a folha de salários, é desnecessário recolher, novamente, nova contribuição substitutiva sobre o faturamento?”

Fundamentos

3. Preliminarmente, cabe explicar que a solução de consulta não se presta a verificar a exatidão ou legitimidade dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos. Em relação ao instituto da consulta, importa esclarecer que cabe à consulente expor, em relação à norma tributária, a dificuldade interpretativa por ela enfrentada, sob pena de transmutar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que é vedada ao órgão realizar. Assim, para que a consulta seja declarada eficaz, é necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação que a disciplina.

4. Delimita-se, pois, que a presente solução de consulta diz respeito exclusivamente ao fato gerador e à base de cálculo da CPRB, na hipótese de serviços executados por empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0 (art. 7º, VII, da Lei nº 12.546/2011), devidamente comprovados por documentação fiscal idônea, considerando, na hipótese sob análise, que a incidência da CPRB dá-se a partir de 1º de janeiro de 2014 (art. 49, IV, “a”, da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013), que as receitas recebidas (em 2014) pela consulente são decorrentes do “(...) efetivo pagamento, pelo órgão contratante, das obras [públicas] executadas em períodos anteriores a dezembro/2013, inclusive” (fls. 2) e que o disposto no art. 13 da IN RFB nº 1.436/2013 não se aplica às referidas empresas de construção de obras de infraestrutura, conforme disciplina o art. 16 da IN RFB nº 1.436/2013.

Lei nº 12.546/2011.

Art. 7º (...), 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 pelo art 55 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012) (Vide art. 78, § 2º da Lei nº 12.715/2012) (Vide Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014)

(...)

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...).

Lei nº 12.844/2013.

Art. 49. Esta Lei entra em vigor:

(...)

IV - a partir de 1º de janeiro de 2014 em relação:

a) aos incisos V, VI e VII do **caput** do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, acrescentados pelo art. 13 desta Lei;

(...).

IN RFB nº 1.436/2013.

Art. 13. Aplicam-se às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra, as seguintes regras para fins de recolhimento:

I - para 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 a III do caput do art. 22 da [Lei nº 8.212, de 1991](#), até o seu término;

II - para obras matriculadas no 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 art. 1º, até o seu término;

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do art. 1º, como na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da [Lei nº 8.212, de 1991](#); e

IV - para obras matriculadas no CEI depois de 1º de novembro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do art. 1º, até o seu término.

§ 1º No cálculo da CPRB pelas empresas de que trata o caput, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 3º, as receitas provenientes das obras a que se referem o inciso I e o inciso III que optarem por recolher a contribuição previdenciária na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da [Lei nº 8.212, de 1991](#).

§ 2º A opção a que se refere o inciso III será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa à competência de cadastro da obra no CEI e será aplicada até o término da obra, devendo ser exercida por obra.

(...)

Art. 16. O disposto no art. 13 não se aplica às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.
(grifado)

4.1. Importa observar, pois, que o fato gerador da CPRB, instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011, não é o labor remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei (Solução de Consulta Cosit nº 22/2014 – DOU de 29/1/2014, Seção 1, p. 38) e que, para incidência da contribuição em análise, é preciso que ocorra a materialidade do fato gerador (ou, conforme a terminologia adotada, da hipótese de incidência, do fato imponible ou do fato jurídico tributário), considerando-se que “(...) não é relevante a data em que o produto é fabricado ou dá saída do estabelecimento, ou a data da prestação do serviço: o que importa é a data em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração” (itens 7 e 10 da Solução de Consulta Cosit nº 22/2014, grifado).

5. Em relação ao inciso V do § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546/2011, regulamentado pelo § 1º do art. 13 da IN RFB nº 1.436/2013, referenciado pela consultante (fls. 2 e 3), tem-se que se trata de dispositivo específico para aplicação “(...) às empresas referidas no inciso IV do **caput** [do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 – grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0]”. Não se aplica, assim, ao caso sob análise.

6. Quanto aos critérios de reconhecimento de receitas no tempo, da Solução de Divergência Cosit nº 1/2014 (itens 9 a 12), disponibilizada na página eletrônica da RFB, extrai-se que “(...) resta claro que tanto o conceito de receita bruta como os critérios de reconhecimento de receitas no tempo relativas a algumas espécies de contratos de longo prazo a serem utilizados para fins do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, são os definidos pela legislação do imposto de renda.” Nesse mesmo sentido, o § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 (regulamentado pelo art. 2º da IN RFB nº 1.436/2013) disciplina que “As contribuições referidas no **caput** do art. 7º e no **caput** do art. 8º podem ser apuradas utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições”.

7. Contudo, trata-se de matéria estranha à presente solução de consulta a análise dos métodos contábeis de reconhecimento de receitas adotados por empresas de construção de

obras de infraestrutura. Tal análise extrapola a consulta formulada. Descabida, ainda, a apreciação dos documentos fiscais juntados pela consulente, posto que importaria em exame dos procedimentos por ela adotados e assessoria contábil-fiscal, o que não se coaduna com o instituto do processo de consulta a que se refere a IN RFB nº 1.396/2013.

8. Na hipótese de receitas que devem ser reconhecidas antes de 1º de janeiro de 2014 [“(…) utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições”], não haveria tributação, porque a hipótese de incidência definida pelo art. 7º, VII, da Lei nº 12.546/2011 somente passou a vigor a partir de 1º de janeiro de 2014 (art. 49, IV, “a”, da Lei nº 12.844/2013).

8.1. Por sua vez, as receitas que devem ser reconhecidas a partir de 1º de janeiro de 2014, “(…) utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições”, devem ser incluídas na base de cálculo da CPRB a ser recolhida, posto que o fato gerador ocorre em 2014, quando se encontrava vigente o art. 7º, VII, da Lei nº 12.546/2011.

8.2. Como se nota, ao contrário do suscitado pela consulente (fls. 2 e 3), para a análise objeto da consulta (itens 8 e 8.1) é irrelevante o fato de a consulente ter sido tributada com base na folha de pagamento em 2013.

Conclusão

9. Objetivamente, em resposta à consulente, tem-se que o fato gerador da CPRB ocorre na data em que a receita deve ser reconhecida (de acordo com o regime de apuração aplicável), inclusive na hipótese de contratos firmados com pessoa jurídica de direito público. A CPRB deve ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições (art. 9º, §12, da Lei nº 12.546/2011).

À consideração superior.

Assinado digitalmente

PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS
Auditor-Fiscal da RFB – Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF01

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. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

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