



Solução de Consulta nº 22 - Cosit

Data 21 de janeiro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CPRB. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. FATO GERADOR. EMPRESA SEM EMPREGADOS.

O fato gerador da CPRB instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, não é o labor remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei. Assim, poderá ser exigida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º a 9º; Parecer Normativo RFB nº 3, de 2012.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

O processo de consulta destina-se a dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, não se prestando a fornecer orientações procedimentais aos consulentes

Dispositivos Legais: IN RFB nº 740, de 2007 (revogada), art. 1º e art. 15, inc. II; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 1º e art. 18, inc. II e XIV.

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta a esta Superintendência sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

2. A consulente indaga se empresas que não possuem quadro de funcionários serão alcançadas pelas novas regras da CPRB. Relata que algumas de suas atividades podem ou poderão ser enquadradas entre as listadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e expressa

o entendimento segundo o qual a CPRB não seria aplicável a empresas que não possuam folha de pagamento, pois “*não há o que substituir e, por consequência não lhe será obrigatória a contribuição previdenciária patronal*” (fl. 4), e que tais empresas “*devem contribuir para o financiamento da Seguridade Social mediante cálculo sobre a receita bruta apenas em relação ao PIS, COFINS e CSLL*” (fl. 04).

3. Por fim, solicita orientações sobre o cálculo da referida contribuição substitutiva, caso se afirme que a consulente está sujeita a este tributo.

Fundamentos

4. A CPRB pode substituir, total ou parcialmente, não apenas a contribuição patronal relativa aos empregados e trabalhadores avulsos prevista no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, 1991, mas também a relativa aos contribuintes individuais prevista no inciso III do citado artigo. Registre-se que **o labor remunerado é fato gerador para ambos os incisos**.

5. A consulente indaga se empresas que não possuem quadro de funcionários (leia-se: que não contratam empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais) serão alcançadas pela novas regras da CPRB.

6. 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 imponível ou do fato jurídico tributário). De fato, a Lei nº 12.546, de 2011, não explicita o fato gerador da CPRB; entretanto, isto pode ser deduzido do exame da norma (sem destaques no original):

*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)*

(...)

*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.*

(...)

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

*I – a **receita bruta** deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;*

*II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a **receita bruta**: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

*I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da **receita bruta** correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a **receita bruta** de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)*

(...)

§ 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. (Redação dada 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.*

7. Verifica-se que a base de cálculo desta contribuição substitutiva é a receita bruta de determinadas atividades das empresas, devidamente ajustada (ver, por exemplo, art. 9º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011, e Parecer Normativo RFB nº 3, de 21 de novembro de 2012). Observa-se também que para sua incidência 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.

8. Ora, há uma estreita e necessária correlação entre a base de cálculo e o fato gerador do tributo. Na lição de Luciano AMARO (*Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 264):

Os impostos, de modo geral, tem seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma medida de grandeza do fato gerador (...) e sobre ela se aplica um percentual, tendo-se como resultado o quantum da obrigação.

(...)

Chama-se base de cálculo a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei.

8.1. No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO (*Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 363):

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

(...)

9. Por sua vez, Geraldo ATALIBA (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 108 e 111), de maneira enfática, ressalta a necessária ligação entre a base de cálculo (base imponible) e o fato gerador (hipótese de incidência) do tributo (sem destaques no original):

Base imponible é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur.

(...)

[A base imponible é], por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência]; é propriamente uma medida sua.

(...)

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

(...)

10. Considerando-se que a base de cálculo da CPRB é a receita bruta de determinadas atividades da empresa, e dada a necessária e estreita correlação entre a base de cálculo e o fato gerador do tributo, é forçoso concluir que o **fato gerador da contribuição em análise é o auferimento de determinadas receitas**, e não o labor remunerado (fato gerador das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, 1991). Assim, a CPRB poderá ser devida ainda que a empresa não contrate empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais.

10.1. Esta dissociação entre a CPRB e o trabalho remunerado também pode ser verificada analisando-se a fórmula de cálculo do tributo devido, a saber, um ou dois por cento da receita bruta de determinadas atividades. Como é evidente, esta fórmula não leva em conta o número de contratados da empresa, e por esta razão duas empresas com receitas idênticas (em valor e em sua composição) mas com número de empregados distintos necessariamente recolherão o mesmo valor de contribuição substitutiva.

11. A empresa também solicita orientações sobre o cálculo da referida contribuição, caso devida. Entretanto, o processo de consulta destina-se a dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, não se prestando a fornecer orientações procedimentais aos consulentes. Por esta razão, **a presente consulta é ineficaz**

neste ponto, por força dos arts. 1º e 18, incisos II e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

*Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre **interpretação da legislação tributária e aduaneira** relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.*

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(...)

12. Se for o caso, e apenas em relação ao cálculo da CPRB, a consultante poderá refazer sua consulta identificando os dispositivos legais específicos que suscitam uma eventual dúvida de interpretação (demonstrando os pontos da legislação em relação aos quais há obscuridade, ambigüidade ou controvérsia) e identificando detalhadamente o fato. Ou, no caso de dúvidas genéricas sobre mera subsunção de fato à norma, poderá obter orientações no “plantão fiscal” (presencial) ou mediante mera leitura da legislação tributária.

Conclusão

13. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consultante que o fato gerador da CPRB instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, é o auferimento de determinadas receitas previstas nesta lei, e poderá ser exigida ainda que não labor remunerado na empresa.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
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
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