



---

## Solução de Consulta nº 84 - Cosit

**Data** 24 de março de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). RECONHECIMENTO DE RECEITAS. DIFERIMENTO DE PAGAMENTOS. CRITÉRIOS DO PIS/PASEP E DA COFINS. FACULTATIVIDADE.

É facultado ao contribuinte apurar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) prevista no *caput* do artigo 7º e no *caput* do artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011, utilizando os mesmos critérios adotados na legislação do PIS/Pasep e da Cofins para efeito de reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições, nos termos do parágrafo 12 do artigo 9º da mesma Lei.

O contribuinte, que opte por utilizar 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, deverá aplicar as normas do artigo 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), para fins de determinação da base de cálculo da CPRB, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, *caputs* dos artigos 7º, 8º e 9º, parágrafo 12; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 2, de 24 de abril de 2014; Solução de Divergência n.º 1 - Cosit, de 10 de fevereiro de 2014; Solução de Consulta n.º 41 - Cosit, de 19 de fevereiro de 2014; e Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, artigos 1º e 2º.

## **Relatório**

A sociedade empresária, que tem atuação, dentre outras, no ramo da atividade de importação, exportação, produção e comercialização de aerogeradores, bem como

na execução de obras de construção civil necessárias à instalação desses equipamentos, por meio de procurador legalmente constituído, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e artigo 2º da Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 16 de setembro de 2013.

2. Relata a consulente que desde 1º de agosto de 2012, com a edição da Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, os aerogeradores classificados na posição 8502.31.00 da NCM passaram a constar na lista do Anexo da Lei n.º 12.546, de 2011, sujeitando-se à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), à alíquota de 1% (um por cento).

3. Acrescenta que nos contratos com seus clientes obriga-se à produção, instalação, ereção e construção de torres e aerogeradores, incluindo a montagem e preparação para a operação comercial, fazendo jus ao recebimento do preço e transferindo a propriedade dos equipamentos somente após o seu efetivo e comprovado funcionamento, assim, pela consulente, caracterizado como um verdadeiro regime de empreitada integral.

4. Diz a consulente que tem dúvidas sobre a compulsoriedade ou facultatividade da previsão constante no artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013, relativamente à utilização dos mesmos critérios da legislação do PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento do regime das receitas dos contratos com seus clientes, uma vez que os referidos dispositivos estabelecem que a “CPRB poderá ser apurada...”; adita, ainda, que tais esclarecimentos se fazem necessários tendo em vista os pagamentos devidos a título de CPRB, relativos ao passado, presente e futuro.

5. Segundo a consulente, nos termos do artigo 8º da Lei n.º 10.833, de 2003, em relação às contribuições do PIS e da Cofins, há a determinação de que, nos contratos de longo prazo, essas duas contribuições sejam apuradas com base nos critérios de reconhecimento de receita adotados na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e nesta, a apuração dos resultados de contratos com prazo de execução superior a um ano é regulada pelo artigo 10 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, cujo conteúdo é reproduzido nos artigos 407 a 408 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (os dispositivos citados foram reproduzidos na consulta).

5.1. Constata a consulente que, nos termos dos dispositivos por ela referenciados, para fins de apuração do IRPJ, os resultados dos contratos de longo prazo devem ser apurados ao longo da sua execução, com base nos custos incorridos no período de apuração em relação aos custos totais previstos, ou no progresso físico da obra ou do contrato de fornecimento.

6. Entende a consulente que, de acordo com o constante no artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013, a aplicação dos critérios de reconhecimento de receitas em “contratos de longo prazo”, para fins de apuração da CPRB, constitui uma faculdade a ser exercida pelo contribuinte, isto porque empregam o modal “pode ser”, que não impõem uma obrigatoriedade de eleição dos mesmos critérios de reconhecimento utilizados para apuração do PIS e da Cofins.

6.1. A consulente entende, ainda, que a facultatividade desses dispositivos normativos está em consonância com a própria motivação do legislador em incentivar determinados setores da economia, mediante a desoneração da folha de salários, portanto, não seria apenas uma interpretação literal, mas também finalística.

7. Fazendo referência à Solução de Divergência n.º 1, de 2014, e ao Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 2, de 2014, a consulente diz que tais normativos trataram do tema da aplicação das normas do artigo 407 do RIR em relação à CPRB, uniformizando o entendimento de que tais regras são aplicáveis à contribuição instituída pela Lei n.º 12.546, de 2011, entretanto, na sua interpretação esses atos analisaram a compatibilidade do regime de reconhecimento de receitas de “contratos de longo prazo” com a apuração da CPRB.

7.1. Assim, para a consulente, de forma diversa, a presente consulta é formulada com a finalidade de esclarecer a obrigatoriedade ou a facultatividade da aplicação desses critérios, bem como a interpretação sobre o alcance da expressão “**pode ser** apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, prevista no artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 2011, e o artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013.

8. Por final, interroga a consulente: está correto em interpretar que a utilização dos critérios de reconhecimento de receita previstos na legislação das contribuições ao PIS e Cofins (remissão final ao artigo 10 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977), envolvendo o fornecimento, a preço predeterminado, de bens em “contratos de longo prazo” constitui uma faculdade para o contribuinte no momento de apurar a CPRB, e não uma obrigação?

## Fundamentos

9. Importa destacar, de início, que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

10. É necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

10.1. No presente caso, não se está verificando a real ocorrência do fato gerador relatado pela consulente, na forma por ela descrita relativamente aos contratos mantidos com seus clientes – a uma, porque não foi apresentado nenhum contrato, a fim de se comprovar sua natureza; a duas, embora a interessada tenha dito que fabrica os aerogeradores classificados na posição 8502.31.00, no seu CNPJ consta o registro da atividade principal como sendo a fabricação de motores e turbinas, peças e acessórios, exceto para aviões e veículos rodoviários (CNAE 28.11-9-00); e a três, porque a essência da consulta é apenas saber se é ou não compulsória a determinação constante no artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013.

11. Como se observa, a consulta visa saber se a utilização dos critérios de reconhecimento de receita previstos na legislação das contribuições ao PIS e Cofins,

envolvendo o fornecimento, a preço predeterminado, de bens em “contratos de longo prazo” constitui uma faculdade ou obrigatoriedade para o contribuinte no momento de apurar a CPRB, ou seja, qual o alcance da expressão “pode ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, prevista no artigo 9º, parágrafo 12 da Lei n.º 12.546, de 2011, e o artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013.

12. Preliminarmente, cumpre transcrever os excertos pertinentes da mencionada Lei n.º 12.546, de 2011, na redação atualizada até a Lei n.º 12.995, de 5 de junho de 2014, e da IN RFB n.º 1.436, de 2013, *in verbis*:

*Art. 8º 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 caput 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:*

(...)

*§ 12. 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.*

IN RFB n.º 1.436, de 2013

*Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzam os itens listados no Anexo II incidirão obrigatoriamente sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa.*

(...)

*Art. 2º A CPRB pode 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.*

13. Observa-se, já neste primeiro momento, que a leitura textual dos dispositivos legal e normativo determinados pelo parágrafo 12 do artigo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, na redação aqui reproduzida, e pelo artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013, impõe reconhecer a possibilidade de se utilizar 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, ou seja, a determinação legal é no sentido de uma possibilidade, não de uma imposição, eis que ali, nas previsões normativas, não foi empregado o verbo “dever” (o que denotaria compulsoriedade), mas o “poder” (que, salvo melhor juízo, apenas indica uma faculdade).

13.1. Neste ponto, traz-se à colação a doutrina de SILVA (De Plácido e Silva. **Vocabulário jurídico** / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, página 1049), que, com precisão, define e faz a diferença entre os conceitos de “poder” e “dever” sob o ponto de vista jurídico, *in verbis*:

**PODER.** Derivado do verbo latino posse (*poder, ter poder, ser capaz*), é a expressão usada na terminologia jurídica nas mesmas condições em que se usa na linguagem corrente: isto é, como verbo e como substantivo.

Poder. Como verbo, é tomado no sentido de ser autorizado, ser permitido, dar autoridade, facultar, ter autoridade.

Deste modo, toda vez que o verbo vem reger qualquer frase, mostra, em relação ao que rege, uma autorização, uma permissão ou uma faculdade, em virtude do que se adquire a faculdade de fazer ou de se seguir o que ali contém.

Assim, na conjugação positiva, poder traz sentido bem diverso de dever.

Enquanto poder revela uma permissão ou estabelece uma faculdade, o dever impõe uma obrigação, sendo portanto imperativo o que se contém na frase por ele regida.

O dever é para ser feito, não há alternativa. O poder constitui faculdade e será ou não cumprido aquilo que por ele se estabelece, conforme a vontade da pessoa.

(...)

Poder. Como substantivo, significa o domínio e a posse, tida sobre certas coisas, ou a faculdade, permissão, força ou autorização, para que se possam fazer ou executar certas coisas.

14. Por outro lado, ainda que não tenha discutido incisivamente a questão da faculdade ou compulsoriedade de a empresa utilizar 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, uma vez que indagava sobre o regime de reconhecimento de receitas a ser aplicado para a Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) instituída pelos artigos 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, é oportuno colacionar a Solução de Consulta n.º 41 - Cosit, de 19 de fevereiro de 2014, cuja abrangência da matéria responde por completo o questionamento da presente consulta, valendo se reproduzir (destaques de transcrição) os seguintes excertos do conteúdo interpretativo nela desanuviado, *in fine*:

#### Solução de Consulta n.º 41 - Cosit, de 2014

5. Referida lei era silente quanto ao regime de reconhecimento de receitas para a CPRB. Com a edição da Medida Provisória n.º 634, de 26 de dezembro de 2013, esta omissão foi sanada (sem destaques no original):

Art. 5º A Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 9º .....

(...)

§ 12. Reconhece-se 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.**” (NR)

6. No § 12 do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, utilizou-se o verbo “reconhecer” para indicar que não está se inovando, mas interpretando a legislação existente. Tal dispositivo pode ser aplicado a atos ou fatos pretéritos, conforme autoriza o art. 106 do Código Tributário Nacional (sem destaques no original):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente **interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

7. Resta compreender a intenção do legislador ao reconhecer 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 tanto, é esclarecedora a análise da exposição de motivos da Medida Provisória n.º 634, de 2013 (sem destaques no original):

EM n.º 00242/MF

(...)

11. Para afastar dúvidas quanto à simetria de tratamento entre a Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e a Contribuição Previdenciária substitutiva de que tratam os arts. 7º a 10 da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, inclui-se o § 12 no art. 9º da referida lei, no art. 5º da Medida Provisória que **confirma o atrelamento desta última contribuição àquelas outras**, no que tange aos critérios de reconhecimento de receitas no tempo relativas a algumas espécies de contratos de longo prazo.

(...)

8. No excerto transcrito, reforça-se a “simetria de tratamento entre a Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e o [sic] a Contribuição Previdenciária substitutiva de que tratam os arts. 7º a 10 da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011”, atrelando-se o regime de reconhecimento de receitas da CPRB e ao da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9. Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar o regime de reconhecimento de receitas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10. O regime de competência, previsto no § 1º do art. 187 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, é adotado pela legislação tributária, salvo disposição em contrário. De acordo com a Instrução Normativa SRF n.º 104, de 24 de agosto de 1998, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no **lucro presumido** poderá adotar o **regime de caixa** (sem destaques no original):

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo **regime de tributação com base no lucro presumido**, que adotar o **critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa**, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

11. A apuração do IRPJ pelo regime de caixa para empresas tributadas com base no lucro presumido é facultativa, e poderá ser adotada tanto por empresas que mantêm apenas o livro caixa como por empresas que mantêm a escrituração contábil, conforme art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999; sem destaques no original):

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no **lucro presumido** deverá manter (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 45):

**I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;**

**II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;**

**III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.**

**Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).**

11.1. Registre-se que se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

12. Semelhantemente, na determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a regra é a aplicação do regime de competência<sup>1</sup>, havendo, entretanto, exceções, como a prevista no art. 20 do Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (sem destaques no original):

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido **somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.**

12.1 No mesmo sentido, o art. 14 da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002 (sem destaques no original):

Art. 14. As **pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido** poderão adotar o **regime de caixa** para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

**Parágrafo único. A adoção do regime de caixa, de acordo com o caput, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).**

13. Como se observa, as pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao IRPJ e à CSLL.

14. Diante do exposto, e considerando-se a simetria de tratamento entre a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a CPRB, conclui-se que para fins de apuração da base de cálculo da CPRB, as pessoa jurídicas submetidas ao

<sup>1</sup> HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi; HIGUSHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações, 2009, p. 897.

*regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa se o adotarem em relação ao IRPJ e à CSLL.*

*14.1. Desnecessário mencionar que o mesmo critério utilizado para a apuração da base de cálculo da CPRB deverá também ser observado no cálculo do percentual previsto no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011.*

*15. Uma vez definido o regime de reconhecimento de receitas (caixa ou competência), é preciso questionar se há um tratamento único e uniforme, ou se pode haver variações em determinadas situações.*

*16. Conforme dispõe o § 12 do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, a CPRB pode ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Ora, esta legislação prevê situações em relação às quais não se aplica a regra geral do regime reconhecimento de receitas. Como exemplo, pode-se mencionar o tratamento dado ao fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, contratados por pessoa jurídica de direito público, ou aos contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços. Tais regras excepcionais também deverão ser observadas para a apuração da base de cálculo da CPRB, se for o caso.*

*17. Por fim, registre-se que as referidas regras excepcionais poderão variar em função do regime de incidência (cumulativa ou não cumulativa) aplicável para a Cofins e para a Contribuição para o PIS/Pasep.*

#### **Conclusão**

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

*a) Para fins de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva instituída pela Lei n.º 12.546, de 2011 (CPRB), e alterações, a empresa tributada pelo lucro presumido somente poderá adotar o regime de caixa se adotar o mesmo critério em relação ao IRPJ e à CSLL.*

*b) O regime de reconhecimento das receitas adotado para a apuração da base de cálculo da CPRB também deverá ser observado no cálculo do percentual previsto no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011.*

*c) A base de cálculo da CPRB poderá ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento. Tais critérios poderão variar em função do regime de incidência (cumulativa ou não cumulativa) aplicável a estas duas contribuições.*

15. Resta claro, embora pela via indireta, que a interpretação patrocinada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit se pautou em utilizar o verbo “poder” no sentido de uma faculdade, conforme se constata pela parte conclusiva contida na alínea “a” do item 18, segundo o qual, “A base de cálculo da CPRB **poderá ser** apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento. Tais critérios poderão variar em função do regime de incidência (cumulativa ou não cumulativa) aplicável a estas duas contribuições”. (destaque de acréscimo)

16. No que tange especificamente ao entendimento determinado pela Solução de Divergência n.º 1 – Cosit, de 10 de fevereiro de 2014, e Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 2, de 24 de abril de 2014, observa-se que, no mérito, o que ficou ali pacificado pode ser resumido pelos conteúdos conclusivos desses atos normativos, respectivamente, *in verbis*:

Solução de Divergência n.º 1 – Cosit, de 2014

20. *Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta, prevista nos art. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano, aplicam-se as normas do art. 407 do RIR/1999, de modo que será computada na receita bruta mensal a parte do preço total da empreitada dos bens a serem fornecidos correspondente à percentagem da produção executada em cada mês, segundo um dos critérios do § 1º desse artigo.*

Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 2, de 2014

*Artigo único. Aplicam-se as normas do art. 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta, prevista nos art. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano.*

16.1. Entretanto, há que se entender que a discussão da compulsoriedade ou não do determinado nos inícios do parágrafo 12 do artigo do artigo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, e do artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013 (“podem ser apuradas” ou “pode ser apurada”), **precede** à aplicação do contido na Solução de Divergência n.º 1 – Cosit, de 2014, e no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 2, de 2014.

16.2. Na forma ora interpretada nesta Solução de Consulta, itens 13 a 15, pode se constatar que as prescrições legal e normativa são no sentido de dá ao contribuinte uma faculdade de utilizar 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, eis que não foi empregado o verbo “dever” (compulsoriedade), mas o “poder” (faculdade).

16.3. Isto implica dizer, caso o contribuinte opte por fazer uso dessa faculdade, ou seja, pautar-se em utilizar 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, então, haverá de se atrelar às determinações constantes Solução de Divergência n.º 1 – Cosit, de 2014, e no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n.º 2, de 2014, quais sejam, aplicar as normas do artigo 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano.

## Conclusão

17. À vista do exposto, conclui-se que:

a) nos termos da tipificação legal imposta pelo parágrafo 12 do artigo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, e pelo artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013, as contribuições dos *caputs* dos artigos 7º e 8º, e 1º, respectivamente, desses normativos, podem ser, facultativamente, apuradas utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação do PIS/Pasep e da Cofins para efeito de reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições; e,

b) o contribuinte, que opte por utilizar 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, deverá aplicar as normas do artigo 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), para fins de determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, no caso de contrato de fornecimento de bens, a preço predeterminado, com prazo de produção superior a um ano.

18. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

*assinado digitalmente*  
CAUBI CASTELO BRANCO  
Auditor-Fiscal da RFB

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

*assinado digitalmente*  
JOÃO CARLOS DIÓGENES DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit03

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

*assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

21. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit