



Solução de Consulta nº 107 - Cosit

Data 4 de maio de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPRESAS ENQUADRADAS PELA CNAE. RECEITA DA ATIVIDADE PRINCIPAL. RECEITA ESPERADA. RECEITA AUFERIDA.

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 fato de a pessoa jurídica executar serviços de construção civil dispensados de matrícula no CEI não afasta a sua sujeição ao regime de substituição das contribuições previdenciárias, vez que tal sujeição se dá tão somente em razão do enquadramento de sua atividade principal na CNAE 2.0.

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSÓRCIO DE EMPRESAS PARA EXECUÇÃO DE OBRA E DE INFRAESTRUTURA.

Equipara-se à empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. O consórcio que, utilizando CNPJ próprio, realizar a contratação e o pagamento de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, para execução de obra de construção civil ou de infraestrutura, torna-se contribuinte sujeito à substituição das contribuições previdenciárias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio.

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

As empresas prestadoras de serviços de construção civil relacionadas no art. 7º, IV, da Lei nº 12.546, de 2011, inclusive as que não são responsáveis pela matrícula no CEI estão submetidas à substituição das contribuições previdenciárias e, conseqüentemente, sujeitas à retenção de 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra no período de 01/04/2013 a 03/06/2013 e a partir de 01/11/2013.

No período de 04/06/2013 a 31/10/2013, foi facultado a essas empresas a sujeição ao regime substitutivo previsto na Lei nº 12.546, de 2011. Entretanto, uma vez escolhida a sistemática de substituição das contribuições previdenciárias, a opção tornava-se irreatável para todo o período.

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.

Créditos decorrentes de retenção de contribuição previdenciária, na forma do art. 7º, § 6º, da Lei nº Lei nº 12.546, de 2011, podem ser compensados com débitos da CPRB.

A compensação da CPRB, inclusive a retenção prevista no do art. 7º, § 6º, da Lei nº Lei nº 12.546, de 2011, está adstrita aos termos do art. 89 da lei nº 8.212, de 1991, sujeitando-se às restrições do art. 26 da Lei nº 11.941, de 2009.

A compensação da retenção de contribuição previdenciária, na forma do art. 7º, § 6º, da Lei nº 12.546, de 2011, será efetuada conforme §8º do art. 56 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

SOLUÇÃO PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 384, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, arts. 11, 22, 31 e 89; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º e 9º; Lei nº 12.844, de 2013, arts. 13 e 49; Lei nº 12.995, de 2014, art 5º; Lei nº 11.457, arts. 2º e 26; Medida Provisória nº 601, de 2012, arts. 1º e 7º; Medida Provisória nº 634, de 2013, art 5º; IN RFB nº 1.436, de 2013, arts. 9º, 13, 17 e 20; e IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 1º, 17, 56 e 60.

Relatório

A associação acima qualificada, cujo principal objeto social é a representação de suas associadas, empresas que se dedicam à execução de obras ou prestação de serviços de engenharia para a administração pública direta e indireta, para permissionárias e concessionárias de serviços públicos, formula consulta acerca da interpretação de legislação tributária, nos termos que são, resumidamente, transcritos abaixo.

2. A interessada, inicialmente, registra que a consulta diz respeito à interpretação da legislação tributária que trata da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, incidente sobre as receitas

decorrentes das atividades inerentes ao setor da construção civil (CNAE's 412, 432, 433 e 439) e de obras de infraestrutura (CNAE's 421, 422, 429 e 431), em substituição àquelas previstas no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991. Faz menção às alterações sofridas pelas normas de regência e acrescenta que suas associadas estão encontrando sérias dificuldades para aplicar a legislação às suas atividades rotineiras.

3. Nesta linha, entre as dúvidas que assolam o setor, aponta as quatro seguintes por serem comuns a suas associadas. São elas: o critério de enquadramento no regime de recolhimento; a aplicação do novo regime, quando da execução das obras por consórcio (contratante ou não de mão de obra); a aplicação da regra de transitoriedade também para as empresas enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0; e os critérios para aplicação das regras de retenção.

4. A seguir, a consulente passa a identificar os dispositivos legais específicos, a apresentar os pontos que geraram as dúvidas, bem como a tecer uma série de considerações e registra o seu posicionamento com relação aos itens listados acima.

5. Por fim a consulente, ante o exposto, apresentou os seus questionamentos, da seguinte forma:

- i) qual critério deve prevalecer para fins de enquadramento das empresas no novo regime de apuração da CPRB? Atividade principal aposta no cadastro do CNPJ ou a natureza efetiva das atividades desenvolvidas pelas empresas?
- ii) quais as competências das receitas devem ser levadas em consideração para identificação da "maior receita auferida"? Somente aquela relativa ao mês de competência para apuração da CPRB ou outro critério, como, por exemplo, aquela que representa a média dos últimos 12 meses ou a média do ano anterior?
- iii) o que se deve entender *por* "maior receita esperada"? A empresa de construção civil e/ou de obras de infraestruturas que "esperar" receitas, em função de possíveis contratos a serem celebrados (inclusive mediante participação em processos licitatórios), cuja natureza se enquadra naqueles códigos da CNAE pode-se considerar enquadrada no regime da CPRB, mesmo que a sua "maior receita auferida" no mês de apuração decorreu de outras atividades não enquadradas?
- iv) o consórcio, cuja atividade principal estiver enquadrada em um dos códigos CNAE que estão sujeitos à CPRB (412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431), quando contratante de mão de obra, está sujeito ao novo regime de apuração da CPRB? E quando não for contratante de mão de obra?
- v) se for entendido que o consórcio contratante de mão de obra, cuja atividade principal estiver enquadrada em um dos códigos CNAE que estão sujeitos à CPRB, está sujeito ao regime de apuração dessa contribuição, as empresas consorciadas poderão

desconsiderar a receita advinda da participação desses consórcios, quando da formação da base de cálculo da sua própria CPRB?

- vi) se for entendido que o consórcio não contratante de mão de obra, cuja atividade principal estiver enquadrada em um dos códigos CNAE que estão sujeitos à CPRB, está sujeito ao regime de apuração dessa contribuição, as empresas consorciadas poderão desconsiderar a receita advinda da participação desses consórcios, quando da formação da base de cálculo da sua própria CPRB?
- vii) se for entendido que o consórcio contratante de mão de obra não está enquadrado no regime de apuração da CPRB, independentemente da atividade principal ser (ou não) enquadrada em um dos códigos CNAE indicados na Lei n.º 12.844/2013; e, conseqüentemente que cada empresa consorciada enquadrada no regime da CPRB ficará responsável pela sua própria apuração, questiona-se: a) as consorciadas deverão levar em consideração a parcela das receitas decorrentes do consórcio, de acordo com a proporção da sua participação nesse consórcio, para apuração da base de cálculo da CPRB? b) o consórcio continuará responsável pela apuração e recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, de acordo com o artigo 22, I e III, da Lei n.º 8.212/91?
- viii) As empresas, cuja atividade principal nos termos dos §§ 9º e 10, do artigo 9º, da Lei n.º 12.546/2011 está enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da classificação CNAE, deverão se submeter às regras da CPRB, mesmo na hipótese de todas as obras em que atuem na prestação desses mesmos serviços, tenham inscrição na CEI anterior ao dia 31/03/2013? Ou, ainda assim, essas empresas devem apurar a sua respectiva receita bruta para fins do recolhimento da CPRB, excluindo toda receita advinda das prestações de serviços nas obras cuja matrícula CEI é anterior à 31/03/2013, em relação às quais deverão recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos?
- ix) E, ainda, considerando a resposta atribuída à pergunta anterior, a base de cálculo para a apuração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento em relação às obras matriculadas na CEI até 31/03/2013, deve levar em conta somente aqueles empregados que estiverem vinculados a essas matrículas CEI, excluindo-se, conseqüentemente, aqueles que estiverem vinculados às matrículas posteriores e/ou aqueles que estiverem vinculados ao "escritório", ou seja, às atividades administrativas e de gestão (p. ex. contábil, recursos humanos e fiscal) da empresa?
- x) Em relação à folha de pagamento dos empregados vinculados às obras que não têm registro em cadastro específico CEI - considerando as empresas, cuja atividade principal estão enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da classificação CNAE - e que iniciaram antes de 31/03/2013 e/ou durante o

período de 01/06/2013 à 31/10/2013 [caso haja a opção pela tributação sobre a folha de pagamento, nos termos do § 9º, III e § 10 do artigo 7º, da Lei nº 12.546/2011], aplicam-se as regras dos §§ 9º e 10 do artigo 7º, da Lei nº 12.546/2011?

- xi)** No caso de resposta negativa à questão anterior, em relação às mesmas empresas acima indicadas, as receitas decorrentes das obras que não estão inscritas no cadastro específico CEI (estão dispensadas de inscrição), iniciadas antes de 31/03/2013 e/ou durante o período de 01/06/2013 à 31/10/2013 [caso haja a opção pela tributação sobre a folha de pagamento, nos termos do § 9º, III e § 10 do artigo 7º, da Lei nº 12.546/2011], devem ser computadas na base de cálculo da CPRB a partir da vigência da Lei nº 12.844/2013 ou a partir da opção exercida pelas empresas de acordo com o § 7º, do artigo 7º da Lei nº 12.546/2011?
- xii)** O recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento (conforme a Lei nº 8.212/91) feito pelas empresas, cuja atividade principal (nos termos da legislação) está enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE, em relação às obras matriculadas na CEI entre os dias 01/06/2013 e 31/10/2013, será considerado como exercício da opção prevista no artigo 7º, § 9º, III da Lei nº 12.546/2011, com as respectivas consequências do artigo 7º, § 10, do mesmo diploma legal?
- xiii)** As empresas - que no último dia do prazo para recolhimento das contribuições previdenciárias (competência de junho/2013) estavam obrigadas à apuração sobre a folha de pagamento (conforme a Lei nº 8.212/91) - poderão exercer a opção pelo regime de tributação (folha de salários x receita bruta), nos termos do artigo 7º, § 9º, III da Lei nº 12.546/2011 e sem considerar o caráter irretratável dessa escolha, no momento do pagamento das contribuições previdenciárias relativas à competência de julho/2013, considerando que a Lei nº 12.844/2013 só entrou em vigor após o prazo para o recolhimento da competência de junho/2013?
- xiv)** As empresas, cuja atividade principal (nos termos da legislação) está enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE e cuja apuração das contribuições previdenciárias se dará de forma híbrida, de acordo com a aplicação das "regras de transição" previstas nos §§ 7º, 9º e 10, da Lei nº 12.546/2011, ou seja, parte sobre a folha de pagamentos e outra parte sobre a receita bruta, estão sujeitas: *(a)* à retenção pela alíquota de 11% quando da prestação de serviços (observadas as condições específicas do artigo 31 e seguintes da Lei nº 8.212/91) vinculados às obras sujeitas à apuração da contribuição previdenciária pela folha de pagamento? e *(b)* à retenção pela alíquota de 3,5% quando da prestação de serviços (observadas as condições específicas do artigo 31 e seguintes da Lei nº 8.212/91) vinculados às obras

sujeitas à apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta?

- xv)** Ou, as empresas, cuja atividade principal (*nos termos da legislação*) está enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE e cuja apuração das contribuições previdenciárias se dará de forma híbrida, de acordo com a aplicação das "regras de transição" previstas nos §§ 7º, 9º e 10, da Lei nº 12.546/2011, ou seja, parte sobre a folha de pagamentos e outra parte sobre a receita bruta, estão sujeitas: **(a)** exclusivamente, à alíquota de retenção de 11% quando da prestação de serviços (observadas as condições específicas do artigo 31 e seguintes da Lei nº 8.212/91) até a entrada em vigor da Lei nº 12.844/2013, independentemente da data de início da obra ou do registro da matrícula CEI?
- xvi)** As empresas, cuja atividade principal (*nos termos da legislação*) está enquadrada nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE, poderão compensar os valores retidos (3,5%) nos termos do artigo 7º, § 6º, da Lei nº 12.546/2011 com o débito da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) apurada ao final de cada mês, considerando que retenção consubstancia-se em antecipação do tributo devido, possuindo, pois, a mesma natureza deste?
- xvii)** Na existência de saldo remanescente, após operada a compensação dos valores retidos com os valores devidos a título da CPRB, as empresas, cuja atividade principal (*nos termos da legislação*) está enquadrada nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE, poderão utilizá-lo para abatimento dos demais tributos devidos e administrados pela Receita Federal do Brasil, especialmente com os débitos apurados de PIS e COFINS, considerando que: **(a)** todas essas contribuições incidem sobre a receita bruta; **(b)** têm o mesmo fundamento de validade constitucional e **(c)** há permissão legal no artigo 74, da Lei nº 9.430/96?
- xviii)** Em termos de obrigações acessórias, como deverá ser processada essa compensação, uma vez que a legislação que regulamenta o artigo 31, da Lei nº 8.212/91 (IN/RFB nº 971/09) prescreve o respectivo recolhimento pela GPS e declaração em GFIP, enquanto que a contribuição previdenciária sobre a receita bruta deve ser apurada, declarada em DCTF (IN/RFB nº 1.110/2010) e paga mediante a emissão de DARF (ADE Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011)?

6. É o relatório.

Fundamentos

7. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 1996 e nos artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que substituiu a Instrução Normativa RFB n.º 740, de 02 de maio de 2007.

8. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, a cerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Ainda nesta linha, não serão objeto de análise questões relativas a dúvidas quanto aos procedimentos a serem adotados pelo contribuinte, ou mesmo com relação a correção do seu entendimento na aplicação da norma uma vez que tais questionamentos constituem matéria estranha à esfera de competência deste órgão.

9. A presente consulta tem como objetivo buscar esclarecimentos acerca da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB) prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, no tocante a obras de construção Civil e de infraestrutura. Para subsidiar a presente análise, vamos examinar a legislação pertinente, em especial, as normas mencionadas pela consulente.

10. A Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, conversão da Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011, instituiu a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Esta norma foi objeto de algumas modificações, particularmente, as promovidas pela Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012, que incluiu o inciso XII ao art. 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, e produziu efeitos entre 28 de dezembro de 2012 e 3 de junho de 2013 e pela Lei n.º 12.844, de 2013.

11. Com relação às Medidas Provisórias que guardam relação com a consulta em tela temos a seguinte situação:

a) a Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012, que incluiu o inciso IV ao art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, e produziu efeitos entre 28/12/2012 e 3/6/2013, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 36, de 5 de junho de 2013;

b) a Medida Provisória n.º 612, de 4 de abril de 2013, que alterou os arts. 7º e 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, e produziu efeitos entre a data de sua publicação (4/4/2013) e 1/8/2013, conforme Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 49, de 6 de agosto de 2013.

12. Com relação a legislação mencionada pela consulente no corpo da consulta, é relevante a reprodução dos seguintes dispositivos (os grifos não constam do original):

Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 7º Contribuição 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 caput 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 13.043, de 13 de novembro de 2014) Produção de efeito e vigência (Vide Decreto nº 7.828, de 2012) (Regulamento)

(...)

~~*IV as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0. (Incluído pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência) (Vigência encerrada)*~~

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)

(...)

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)

(...)

§ 1º Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput e pelos §§ 3º e 4º deste artigo não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

~~*§ 7º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)*~~

~~*I para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI a partir do dia 1º de abril de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma do caput, até o seu término; (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)*~~

~~*II para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária ocorrerá na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término; e (Incluído pela Medida Provisória nº 612, de 2013) (Produção de efeito)*~~

~~*III 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 a que se refere o inciso II. (Incluído pela Medida Provisória n.º 612, de 2013) (Produção de efeito)~~

§ 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 n.º 12.844, de 2013)

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

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras: (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término; (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991; (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável 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 n.º 12.844, de 2013)

(...)

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Vide Medida Provisória n.º 563, de 2012) (Vigência) (Regulamento)

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(...)

III – a data de recolhimento das contribuições obedecerá ao disposto na alínea “b” do inciso I do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991;

IV – a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (RGPS); e

V – com relação às contribuições de que tratam os arts. 7º e 8º, as empresas continuam sujeitas ao cumprimento das demais obrigações previstas na legislação previdenciária.

(...)

§ 3º Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa nas formas instituídas pelos arts. 7º e 8º desta Lei, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o 13º (décimo terceiro) salário. (Incluído pela Lei n.º 12.715) Produção de efeito e vigência

(...)

~~§ 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 Medida Provisória n.º 612, de 2013) (Produção de efeito)~~

~~§ 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 Medida Provisória n.º 612, de 2013) (Produção de efeito)~~

§ 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 n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

(...)

13. Observa-se que o inciso IV do art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, introduzido pelo art. 1º da Medida Provisória n.º 601, de 28 de dezembro de 2012, determinou às empresas do setor de construção civil e de obras de infraestrutura enquadradas nos grupos mencionados da CNAE 2.0, a apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, quais sejam:

Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

14. A produção de efeitos da inclusão do inciso IV ao art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, teve início em 1º de abril de 2013, conforme estabelece o art. 7º, III, da Medida Provisória nº 601, de 2012. Vale mencionar que, muito embora a MP nº 601, de 2012, cujo prazo de vigência encerrou-se em 3 de junho de 2013, tenha perdido a eficácia, por não ter sido convertida em lei, seus dispositivos acabaram sendo contemplados na Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, art. 13, o que garantiu que o inciso IV, acima transcrito, mantivesse intacta a sua redação e incluindo, também, o inciso VII.

15. Vale ressaltar que a Lei nº 12.844, de 2013, de acordo com seu art. 49, II, “a”, entrou em vigor a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, ou seja, em 1º de novembro de 2013, relativamente ao seu art. 13, na parte em que incluiu o inciso IV ao art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011. Destaca-se que os §§ 7º e 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, também incluídos pela Lei nº 12.844, de 2013, detalha as formas de recolhimento da contribuição previdenciária nos períodos englobados pelo início da produção de efeitos da MP nº 601, de 2012, sua posterior perda de eficácia e a publicação da Lei nº 12.844, de 2013. Feitas essas considerações sobre as alterações da legislação pertinente à matéria consultada, passa-se à análise dos questionamentos formulados pela consulente.

16. Os questionamentos iniciais da consulente (i, ii e iii) são relativos aos critérios de enquadramento das empresas no novo regime de apuração e, mais especificamente, a receita auferida das atividades desenvolvidas pelas empresas cuja natureza a enquadrem nos códigos CNAE relacionados no art. 7 da Lei nº 12.546, de 2011. 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 (grifos não constam do original):

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)

17. 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**.

18. Por oportuno, cumpre esclarecer o significado da expressão “receita auferida ou esperada”, constante do art. 9º, § 9º, da lei em comento objeto, também, de questionamento por parte da consultante. Para tanto, vale reproduzir o art. 17, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (grifos não constam do original):

IN RFB nº 1.436, de 2013:

Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.

§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

§ 2º A "receita auferida" será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início de atividades da empresa.

§ 3º A "receita esperada" é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início de atividades da empresa.

§ 4º Para fins do disposto no caput, a base de cálculo da CPRB será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, não lhes sendo aplicada a regra de que trata o art. 8º.

§ 5º Na contratação de empresas mencionadas no caput, a retenção de que trata o art. 9º será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, ainda que o serviço contratado não esteja relacionado no Anexo I.” (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)

(...)

19. Da transcrição acima, observa-se que, para fins de enquadramento, deverá ser considerada como atividade principal aquela de maior receita auferida.

20. Os questionamentos seguintes (iv, v, vi e vii) são relacionados a apuração da CPRB vinculada a contrato de consórcio. Os questionamentos dizem respeito a forma de reconhecimento das receitas decorrentes das atividades desenvolvidas em consórcio e com a

contratação de mão de obra diretamente pelos consórcios. A interessada alega que ao vetar os parágrafos 11 e 12, do art. 7º, da Lei 12.546, de 2011, acrescentados pela Lei nº 12.844, de 2013, que disciplinavam o recolhimento da CRPB pelos consórcios, o poder executivo teria induzido a conclusão de que as receitas da participação em consórcios deveriam ser consideradas pelas consorciadas para a determinação de sua própria base de cálculo da CPRB.

21. No entanto, o texto vetado foi em parte contemplado pela Medida Provisória nº 634, de 26 dezembro de 2013 (convertida na Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014) que incluiu o inciso IX, no art. 9º, da Lei 12546, de 2011, abaixo reproduzido (grifos não constam do original):

Lei nº 12.546, de 2011:

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

(...)

~~*IX - equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio. (Incluído pela Medida Provisória nº 634, de 2013)*~~

IX - equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

(...)

§ 11. Na hipótese do inciso IX do caput, no cálculo da contribuição incidente sobre a receita, a consorciada deve deduzir de sua base de cálculo, observado o disposto neste artigo, a parcela da receita auferida pelo consórcio proporcional a sua participação no empreendimento. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

(...)

22. Pelas disposições acima, os consórcios cuja atividade principal estiver enquadrada em um dos códigos CNAE que estão sujeitos à CRPB, na forma do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, quando contratante de mão de obra, está sujeito ao novo regime de apuração devendo, as empresas consorciadas, deduzir de sua base de cálculo a parcela da receita auferida pelo consórcio, proporcionalmente a sua participação no empreendimento. Por outro lado, no caso do consórcio não ser contratante de mão de obra as empresas consorciadas não poderão desconsiderar as receitas advindas da participação nestes consórcios.

23. Os questionamentos seguintes (viii, ix, x, xi, xii e xiii) se referem à aplicação das regras de transição estabelecidas pelo parágrafo 9º, do art. 7º, da Lei nº 12.546, de 2011, para as empresas enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439, da CNAE 2.0 Assim, com

relação a este grupo de dúvidas, cumpre esclarecer que as empresas que tenham atividade principal enquadrada em algum dos grupos supramencionados sujeitam-se, a partir de 1º de abril de 2013, à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta nos termos do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, observando-se as regras contidas nos §§ 7º a 9º desse artigo, quais sejam:

- 1) as empresas prestadoras de serviços de construção civil relacionadas na Lei nº 12.546, de 2011, inclusive as que não são responsáveis pela matrícula no CEI, caso da consulente, estão submetidas à substituição das contribuições previdenciárias no período de 01/04/2013 a 03/06/2013, nos termos da Medida Provisória nº 601, de 2012 (arts. 1º e 7º, III) e a partir de 01/11/2013, nos termos da Lei nº 12.844, de 2013 (arts. 13 e 49, II, “a”);
- 2) no período de 04/06/2013 a 31/10/2013, é facultado a essas empresas a sujeição ao regime substitutivo previsto na Lei nº 12.546, de 2011, nos termos do art. 13 da Lei nº 12.844, de 2013, que incluiu os §§ 7º a 10 ao art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011. Entretanto, uma vez escolhida a sistemática de substituição das contribuições previdenciárias, a opção torna-se irretratável para todo o período;
- 3) no que se refere à retenção das contribuições previdenciárias, cabe registrar que é irrelevante a data de matrícula da obra para a qual as referidas empresas prestam serviços, devendo ser observada tão somente a data de prestação dos serviços;
- 4) para os serviços prestados pelas empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 do CNAE 2.0 e que não sejam responsáveis pela matrícula da obra, havendo prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, o percentual de retenção de contribuições previdenciárias será de 3,5% durante os períodos de sujeição ao regime instituído pela Lei nº 12.546, de 2011, consoante os itens 1 e 2;
- 5) apenas as pessoas jurídicas construtoras responsáveis pela matrícula CEI encontram-se vinculadas à respectiva data da matrícula da obra para fins de sujeição ao regime previsto na Lei nº 12.546, de 2011, conforme especifica seu art. 7º, § 9º.

24. Cumpre, ainda, observar que segundo consta no § 9º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, já reproduzido no item 16, as empresas cuja sujeição à contribuição previdenciária sobre a receita bruta esteja vinculada ao seu enquadramento no CNAE e que exerçam outras atividades não alcançadas por essa substituição devem recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta com base em sua atividade principal, não se lhes aplicando a regra prevista no § 1º do art. 9º da referida Lei, em que são devidas, proporcionalmente, contribuições previdenciárias sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento.

25. No tocante à base de cálculo a ser utilizada para fins de recolhimento, o § 10 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, estabeleceu que as empresas sujeitas à contribuição previdenciária substitutiva em função de seu enquadramento no código CNAE deverão utilizar como base de cálculo a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, aí incluídas, também, as atividades desenvolvidas pelo setor administrativo da empresa.

26. Na apuração dessa base de cálculo, a Lei nº 12.546, de 2011, para evitar recolhimento em duplicidade (sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta), admitiu a

exclusão das receitas provenientes das obras cujo recolhimento tenha incidido sobre a folha de pagamento (art. 7º, § 9º, inciso V), para as obras matriculadas até 31/03/2013 e as matriculadas entre 01/06/2013 a 31/10/2013, no caso da empresa tenha optado pelo recolhimento, nesse período, com base na referida folha.

27. Com relação aos questionamentos referentes ao exercício da opção prevista nos parágrafos 7º e 9º, inciso III, do art. 7º da Lei 12.546, de 2011(xiv e xv), já reproduzidos no item 12, em que pese o fato da publicação da Lei nº 12.844, de 2013, tenha se dado no Diário Oficial da União do dia 19 de julho de 2013, ou seja no dia do vencimento do prazo para o recolhimento da competência de junho de 2013, não há, no bojo da referida norma legal, dispositivo que autorize o exercício da opção supramencionada com relação a competências posteriores. Desta forma, as empresas não poderão, por exemplo, fazer esta opção no momento do pagamento das contribuições previdenciárias relativas a julho de 2013.

28. Por fim, restam os questionamentos (xvi, xvii e xviii) sobre as formas de compensação da retenção de 3,5% (antiga retenção de 11%) retido pelos tomadores de serviços executados mediante cessão de mão de obra. A consultante observa que o parágrafo 6º, do artigo 7º, da Lei nº 12.546, de 2011, aparentemente não alterou os requisitos formais e materiais para a aplicação das regras de retenção do artigo 31, da Lei nº 8.212, de 1991, tendo apenas reduzido o percentual de retenção que deixou de ser 11% e passou a ser de 3,5%. Por outro lado, alega que a referida norma legal foi silente quanto as empresas de construção civil, cuja atividade principal está enquadrada nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE, as quais estão obrigadas à apuração da CPRB sobre a totalidade das suas receitas. Desta forma, a consultante entende que a retenção do percentual de 3,5% tem a natureza de antecipação da própria contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta. Nesta linha, considera que os valores retidos nos termos do parágrafo 6º, do artigo 7º, da Lei nº 12.546, de 2011 podem ser compensados com o valor apurado, mês a mês, a título de CPRB, pelas empresas retromencionadas, restando ainda a possibilidade de compensação de eventual saldo remanescente com os demais tributos administrados pela RFB, especialmente PIS e COFINS, na forma do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996.

29. Sobre estes questionamentos, cumpre ressaltar que a presente consulta foi protocolada em 28 de agosto de 2013, momento anterior à Instrução Normativa RFB nº 1.529, de 18 de dezembro de 2014, que alterou a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, e, dentre outras coisas, disciplinou os procedimentos relativos à compensação de valores relativos à CPRB. Com as adaptações necessárias, aplica-se, no que couber, o entendimento jurídico exposto na Solução de Consulta Cosit nº 384, de 26 de dezembro de 2014.

29.1. Os arts. 11 e 89, *caput*, da Lei nº 8.212, de 1991, estabelecem:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
 - b) as dos empregadores domésticos;
 - c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
 - d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
 - e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.
- (...)

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Grifou-se)

29.2. A RFB, com base em comandos legais como o do art. 89 retrocitado, vem editando instruções normativas para disciplinar as normas de restituição, compensação, ressarcimento e reembolso.

29.3. Na época da protocolização da presente consulta, já se encontrava em vigor a IN RFB nº 1.300, de 2012, cujo art. 1º dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao reembolso de quotas de salário-família e salário-maternidade, bem como à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

- a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;
- b) dos empregadores domésticos;
- c) dos trabalhadores e facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição; e
- d) instituídas a título de substituição; e
- e) valores referentes à retenção de contribuições previdenciárias na cessão de mão de obra e na empreitada; e

II- contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos. (Grifou-se)

29.4. A CPRB consiste em contribuição previdenciária instituída a título de substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de salários (art. 195, § 13, da CF/88), do que se conclui pelo seu enquadramento no disposto no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, podendo ser compensada, portanto, nos termos da IN RFB nº 1.300, de 2012.

30. Desse modo, foi editada a IN RFB nº 1.529, de 18 de dezembro de 2014 (posterior à consulta), que alterou a IN RFB nº 1.300, de 2012, e sanou as dúvidas de como operacionalizar a compensação de CPRB, inclusive com créditos de retenção de contribuições previdenciárias. Vide a nova redação dos arts. 56 e 60 da IN RFB nº 1.300, de 2012:

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (NR)

(...)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º. (NR)

§ 8º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada, a partir de 1º de janeiro de 2015, por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, e observará o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (NR)

Art. 60. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto nos §§ 7º e 8º do art. 56, ou poderá ser objeto de restituição, na forma dos arts. 17 a 19. (NR) (Grifou-se)

30.1. Em termos de obrigações acessórias, cumpre ressaltar que, diferentemente da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários, cujo recolhimento é feito através da Guia da Previdência Social – GPS – e declarada na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por

Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP –, a CPRB deve ser recolhida mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais – Darf e confessada em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

30.2. A questão relativa à diferença entre os respectivos documentos de arrecadação a serem utilizados é tão-somente operacional, não repercutindo no tratamento jurídico a ser conferido.

30.3. Posto isso, levando-se em consideração o §3º do art. 60 da IN RFB nº 1.300, de 2012, verifica-se que o saldo remanescente relativo à retenção das contribuições previdenciárias, inclusive aquela retida na forma do §6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, pode ser compensado pela empresa prestadora de serviços quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, observado, no caso da CPRB, o disposto no § 8º do art. 56 da referida IN, vez que o débito de CPRB é declarado em DCTF (Vide item 25.3 da SC Cosit nº 384, de 2014).

30.4. Nesse caso, a compensação dos valores referentes à retenção das contribuições previdenciárias na cessão de mão de obra com débitos apurados de CPRB deve ser efetuada por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet.

31. Por outro lado, para a análise da possibilidade de compensação dos valores retidos a título de CPRB com os demais tributos administrados pela RFB, impõe-se a análise dos arts. 2º e 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei. (Grifou-se)

31.1. Nesse sentido, a redação do parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007, é clara ao afirmar que o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe sobre a compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º da Lei nº 11.457, de 2007, entre as quais consta aquela das empresas, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como aquela instituída a título de substituição (CPRB).

31.2. A compensação dos valores retidos a título de CPRB prevista na IN nº 1.300, de 2012, não encontra fundamento na Lei nº 9.430, de 2007, e sim no art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991. Conclui-se que a retenção da CPRB não pode ser compensada com outros tributos,

inclusive PIS e COFINS, porém, tão somente, com contribuições previdenciárias. Há referência expressa à aplicação deste dispositivo no §8º do art. 56 da IN nº 1.300, de 2012, o qual foi também referendado pelo §3º do art. 60 da referida IN, que trata da compensação das retenções.

Conclusão

32. Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer à interessada que:

i) Para fins de enquadramento 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.

ii) A receita auferida será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início de atividades da empresa.

iii) A receita esperada é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início de atividades da empresa.

iv) Os consórcios cuja atividade principal estiver enquadrada em um dos códigos CNAE que estão sujeitos à CPRB, quando contratante de mão de obra, está sujeito ao novo regime de apuração devendo, as empresas consorciadas, deduzir de sua base de cálculo a parcela da receita auferida pelo consórcio, proporcionalmente a sua participação no empreendimento. Por outro lado, no caso do consórcio não ser contratante de mão de obra as empresas consorciadas não poderão desconsiderar a receita advindas da participação nestes consórcios.

v) No caso de consórcio contratante de mão de obra, as empresas consorciadas poderão deduzir a parcela da receita auferida pelo consórcio, proporcionalmente a sua participação no empreendimento, quando da formação da base de cálculo da sua própria CPRB.

vi) No caso do consórcio não ser contratante de mão de obra as empresas consorciadas não poderão desconsiderar a receita advindas da participação nestes consórcios.

vii) Prejudicada pela resposta do item iv.

viii) Na apuração dessa base de cálculo, a Lei nº 12.546, de 2011, para evitar recolhimento em duplicidade (sobre a folha de pagamento e sobre a receita bruta), admitiu a exclusão das receitas provenientes das obras cujo recolhimento tenha incidido sobre a folha de pagamento (art. 7º, § 9º, inciso V), para as obras matriculadas até 31/03/2013 e as matriculadas entre 01/06/2013 e 31/10/2013, no caso da empresa tenha optado pelo recolhimento, nesse período, com base na referida folha.

ix) Os procedimentos efetuados com relação a recolhimento sobre a folha de pagamento não foram alterados pela nova legislação. Até o dia 31/03/2013 e no período de 01/06/2013 a 31/10/2013 a sistemática é a mesma de antes.

x) Sim. O fato de a pessoa jurídica executar serviços de construção civil dispensados de matrícula no CEI não afasta a sua sujeição ao regime de substituição das contribuições previdenciárias, vez que tal sujeição se dá tão somente em razão do enquadramento de sua atividade principal no CNAE.

xi) Prejudicada pela resposta do item anterior.

xii) Sim, se o recolhimento tiver sido efetuado até o vencimento da competência de junho/2013.

xiii) Não há disposição legal que autorize o exercício da opção prevista no art. 7º, § 9º, III da Lei nº 12.546, de 2011, com relação a competências posteriores.

xiv) Sim

xv) Prejudicada pela resposta do item anterior.

xvi) Sim. As empresas, cuja atividade principal está enquadrada nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE, poderão compensar os valores retidos (3,5%) nos termos do artigo 7º, § 6º, da Lei nº 12.546, de 2011, com o débito da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) apurada ao final de cada mês, com fundamento no §3º do art. 60 e §8º do art. 56, ambos da IN nº 1.300, de 2012.

xvii) Não. Na existência de saldo remanescente, após operada a compensação dos valores retidos com os valores devidos a título da CPRB, as empresas, cuja atividade principal está enquadrada nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE, não poderão utilizá-lo para abatimento dos demais tributos devidos e administrados pela Receita Federal do Brasil, com fundamento no §3º do art. 60 da IN nº 1.300, de 2012 e na referência expressa ao art. 26 da Lei nº 11.457, de 2007, constante no §8º do art. 56 da mesma IN.

xviii) Em termos de obrigações acessórias, a compensação de valores retidos nos termos do artigo 7º, § 6º, da Lei nº 12.546/2011 com débitos de CPRB deve acontecer por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

À consideração superior.

Assinado digitalmente por
MARIO JORGE RENTE DA SILVA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matr. 13.862

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado Digitalmente por
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da RFB - Mat. 20.241
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

Assinado digitalmente por
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 interessado.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit