



Solução de Consulta nº 115 - Cosit

Data 12 de maio de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DISPENSA DE MATRÍCULA NO CEI. BASE DE CÁLCULO. 1. O consórcio de empresas somente fica sujeito à contribuição previdenciária substitutiva a partir de 27/12/2013, quando houve a sua equiparação a empresa, por força da Medida Provisória nº 634, de 2013, convertida na Lei nº 12.995, de 2014. 2. O consórcio de empresas cuja atividade econômica principal acha-se enquadrada num dos grupos 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0, ao prestar serviços dispensados da matrícula no CEI, deverá recolher, a partir de 27/12/2013, a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com base exclusivamente na receita bruta, não se lhe aplicando tal contribuição no período compreendido entre 01/04/2013 a 26/12/2013. 3. A contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, pode ser apurada de acordo com os mesmos critérios adotados na legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para reconhecimento, no tempo, de receitas e para diferimento do pagamento dessas contribuições. 4. No período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, tem como base de cálculo a folha de pagamento, o que importa, para fins de recolhimento, é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e, no período em que é devida a contribuição substitutiva sobre a receita bruta, o que deve ser considerado é o momento em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não sendo possível, para fins de exclusão ou não dessa receita da base de cálculo, a confrontação de eventos sujeitos a diferenciados regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 364, DE 17/12/2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 04, DE 06/01/2015.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, § 13; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I e III; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º e 9º, §§ 3º e 12; Lei nº 12.844, de 2013, art. 13; Lei nº 12.995, de 2014, art. 5º; Lei nº

6.404, de 1976, art. 279; Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 20; Medida Provisória n.º 540, de 2011, art. 7º; Medida Provisória n.º 601, de 2012, art. 1º; Medida Provisória n.º 634, de 2013, art. 5º; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, arts. 14 e 25; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, art. 19, II, art. 25, I, art. 51, III, “a”, e art. 52.

Relatório

Trata-se de consulta para indagar sobre o reconhecimento de receitas no tempo relativamente à contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º, da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2. Informa a Consulente que é um consórcio de empresas constituído para a prestação de serviços de construção civil classificados no código 43.22-3/02 da CNAE 2.0 consoante contrato administrativo celebrado com sociedade de economia mista.

3. Afirma, também, que os métodos confiáveis para mensuração do estágio de execução de um contrato, segundo o Pronunciamento Técnico CPC n.º 17, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, podem contemplar: “a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato; b) medição do trabalho executado, ou c) evolução física do trabalho contratado”.

4. Sustenta que optou por reconhecer suas receitas com base nas medições dos trabalhos executados e que, dessa forma, somente reconheceria aquelas provenientes de medições aceitas pela empresa contratante. Admite, assim, a ocorrência de serviços prestados no ano calendário de 2013 e que somente terão suas receitas reconhecidas contabilmente no ano seguinte, haja vista o fato de a contratante não ter acompanhado/aprovado a medição daqueles serviços.

5. Seguidamente, observa que, a partir de janeiro de 2014, sua atividade ficou sujeita à contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 7º, inciso VII, da Lei n.º 12.546, de 2011, e que, com isso, a contribuição deixou de incidir sobre a folha de pagamento, passando a recair sobre a receita bruta. A seu ver, essa sistemática poderá representar ampliação do custo previdenciário, na hipótese de um serviço ter sido prestado em período sujeito à contribuição sobre a folha de pagamento e a receita somente vir a ser reconhecida, contabilmente, em período regido pela contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta.

6. Pretende, assim, que seja analisada sua dúvida quanto à incidência ou não da contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta dentro dos critérios de reconhecimento de receitas no tempo.

Fundamentos

7. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciá-la.

8. Destaca-se, primeiramente, que a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit já se manifestou sobre algumas das matérias trazidas neste processo por intermédio da Solução de Consulta Cosit nº 364, de 17 de dezembro de 2014 (DOU de 07/01/2015), e da Solução de Consulta Cosit nº 4, de 6 de janeiro de 2015 (DOU de 19/02/2015), as quais se encontram disponíveis na página da Receita Federal do Brasil – RFB. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente Solução de Consulta acha-se parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nºs 364/2014 e 04/2015.

Da Lei nº 12.546, de 14/12/2011

9. A Constituição Federal de 1988, no § 13 de seu artigo 195, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, prevê, para fins de financiamento da Seguridade Social, a desoneração gradual da folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.

10. Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, alterou a matriz previdenciária de diversos setores da economia, com substituição gradual da contribuição sobre a folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita bruta, como forma de estimular a empregabilidade, a competitividade, a formalização de mão de obra e a redução dos custos de produção e exportação.

11. Mencionada Medida Provisória foi convertida na **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**, a qual foi objeto de várias alterações, inclusive para inserção de novos segmentos econômicos e para redução das alíquotas, tendo uma dessas modificações decorrido da **Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012**, que inseriu, no regime de tributação substitutivo, algumas empresas do setor de construção civil, como se pode verificar a seguir:

*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):*

[...]

*IV - as empresas do setor de **construção civil**, enquadradas nos **grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0**. (original sem destaque)*

12. Como se vê, o inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, impõe a contribuição substitutiva sobre a receita bruta às empresas do ramo da construção civil enquadradas nos **grupos 412, 432, 433 e 439** da CNAE 2.0, comando que, segundo o inciso III do art. 7º da Medida Provisória nº 601, de 2012, entrou em vigor em 01/04/2013. Vale notar, porém, que, como o Congresso Nacional deixou de apreciar essa Medida Provisória no prazo constitucionalmente previsto, tal dispositivo perdeu sua validade em 04/06/2013.

13. Seguidamente, a **Lei nº 12.844, de 19 de junho de 2013**, promoveu alterações na Lei nº 12.546, de 2011, voltando a inserir as referidas empresas no regime substitutivo, previsão com vigência a partir de 01/11/2013. Dessa forma, para essas empresas

de construção civil, a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, foi substituída pela contribuição incidente sobre a receita bruta de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, no período compreendido entre 01/04/2013 a 03/06/2013, por força da Medida Provisória nº 601, de 2012, e, a partir de 01/11/2013, com fundamento na Lei nº 12.844, de 2013.

14. Já no período decorrido entre a perda de validade da Medida Provisória nº 601, de 2012, e a entrada em vigor da Lei nº 12.844, de 2013 – de 04/06/2013 a 31/10/2013 –, os §§ 7º e 8º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, admitiram a possibilidade de as empresas do ramo da construção civil enquadradas nos referidos grupos da CNAE manterem-se no regime substitutivo naquele lapso temporal, como se pode verificar a seguir:

Art. 7º [...]

[...]

*§ 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.*

*§ 8º A **antecipação** de que trata o § 7º será exercida de forma irretroatável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no caput, relativa a junho de 2013.* (destacou-se)

15. Decorre desses dispositivos a possibilidade de **antecipação** do regime substitutivo, no período compreendido entre 01/06/2013 a 31/10/2013, para as empresas do ramo da construção civil enquadradas nos **grupos 412, 432, 433 e 439** da CNAE 2.0, estando tal antecipação condicionada ao recolhimento da contribuição previdenciária relativa à competência junho de 2013 até o prazo de vencimento segundo os critérios fixados pelo citado regime, sendo exercida em caráter irretroatável.

16. Ainda com relação a essas empresas de construção civil, importa observar que a Lei nº 12.546, de 2011, para fins de incidência da contribuição previdenciária substitutiva, conferiu-lhes tratamento diferenciado em função da **responsabilidade ou não pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS – CEI**. É o que se passa a analisar a seguir.

Da matrícula CEI

17. A Consulente, segundo informa no preâmbulo da consulta, desenvolve atividade de construção civil classificada no código **43.22-3/02** da CNAE 2.0, o que condiz com as informações constantes em seu CNPJ “Atividade Econômica Principal: 43.22-3/02 – Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração”.

18. Mencionada atividade pertence ao **grupo 432**, que foi contemplado no inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, estando, dessa forma sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta em substituição à contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, observados os períodos acima explicitados.

19. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, assim dispõe sobre a matrícula CEI:

Art. 19. A inscrição ou a **matrícula** serão efetuadas, conforme o caso:

[...]

II - **no CEI**, no prazo de 30 (trinta) dias contados do início de suas atividades, para o equiparado à empresa, quando for o caso, o produtor rural contribuinte individual, o segurado especial e **obra de construção civil**, sendo responsável pela matrícula:

[...]

Art. 25. **Estão dispensados de matrícula no CEI:**

I - os serviços de construção civil, tais como os destacados no Anexo VII com a expressão "(SERVIÇO)" ou "(SERVIÇOS)", independentemente da forma de contratação; (original sem destaque)

20.
2009, tem-se:

Reportando-se ao **Anexo VII** da Instrução Normativa RFB nº 971, de

4322-3/02 INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO (SERVIÇO)

Esta Subclasse compreende:

- a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de;
- sistemas de refrigeração central, quando não realizados pelo fabricante;
- sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores;
- a instalação de sistemas de aquecimento (coletor solar, gás e óleo), exceto elétricos.

Esta Subclasse não compreende:

- a instalação e manutenção de sistemas de refrigeração central, exceto industrial, quando realizadas pelo fabricante (2824-1/02). (destacou-se)

21. Como se pode verificar, a atividade de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, classificada no código 4322-3/02 da CNAE 2.0, acha-se descrita no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, como "SERVIÇO". Em sendo assim, tal prestação de serviços fica dispensada da matrícula CEI nos termos do inciso I do art. 25 da referida Instrução Normativa, independentemente do tipo de contratação (empregada total, parcial ou subempregada).

22. Estando os serviços prestados pela Consulente dispensados da matrícula CEI, o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 7º, inciso IV, da Lei nº 12.546, de 2011, ficará desvinculado das regras transitórias trazidas no § 9º desse mesmo artigo.

23. Dessa forma, para a empresa enquadrada no **grupo 432** da CNAE 2.0, a contribuição previdenciária descrita nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, será substituída pela contribuição incidente sobre a receita bruta, independentemente da matrícula CEI, aplicando-se no período compreendido entre 01/04/2013 a 31/05/2013 e a partir de 01/11/2013 e, entre 01/06/2013 a 31/10/2013, se a empresa formalizou a antecipação do recolhimento substitutivo nos termos dos §§ 7º e 8º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

24. Vale notar, porém, que esses marcos temporais não se aplicam à situação trazida nestes autos pelo fato de a Consulente ser um consórcio de empresas, o que será objeto de detalhamento a seguir.

Do consórcio de empresas e a Lei nº 12.546, de 14/12/2011

25. A Consulente é um **consórcio de empresas** e, segundo a cláusula 9.4 de seu instrumento constitutivo, é regida pelos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

26. A Solução de Consulta Cosit nº 04, de 2015, tratou da responsabilidade dos **consórcios** pelas contribuições previdenciárias, conforme se pode conferir a seguir:

*2. Há muito está fixada a orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de que os **consórcios** “não se caracterizam como pessoas jurídicas nem a elas se equiparam, para efeitos fiscais”, e devem “os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios” “ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento” (Parecer Normativo CST nº 5, de 28 de janeiro de 1976, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 19.02.1976; Ato Declaratório Normativo CST nº 21, de 8 de novembro de 1984, DOU de 12.11.1984).*

*3. Em suma, o **consórcio**, via de regra, não pode ser considerado sujeito passivo de obrigações tributárias por não atender aos requisitos previstos no art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Mais explicitamente, por não configurar pessoa obrigada ao pagamento dos tributos ou das penalidades pecuniárias decorrentes das suas atividades, nem como contribuinte nem como responsável.*

*4. Entretanto, diante da constatação de que determinados negócios jurídicos passaram a ser realizados diretamente em nome do consórcio, a exemplo da contratação de pessoas físicas e jurídicas, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 510, de 28 de outubro de 2010, com o fim de “regular o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizem negócios jurídicos em nome próprio”, consoante sua exposição de motivos. Essa Medida Provisória resultou na **Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011**, cujo art. 1º, que trata do tema, transcreve-se abaixo (destacou-se):*

*Art. 1º As **empresas integrantes de consórcio** constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **respondem pelos tributos devidos**, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.*

*§ 1º O **consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas**, com ou sem vínculo empregatício, **poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias**, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.*

*§ 2º Se a **retenção** de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1o.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º **abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais**, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.*

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

5. Após a edição da Lei nº 12.402, de 2011, a **Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011**, passou a disciplinar os “procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

6. Assim, no que diz respeito às **contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento**, de acordo com a citada legislação, o **consórcio é o responsável pelo recolhimento das contribuições decorrentes da contratação, em nome próprio, de pessoas físicas, com ou sem vínculo empregatício. De acordo com essa legislação, o consórcio efetuará a retenção previdenciária da pessoa física por ele contratada (§ 1º) e a recolherá juntamente com a sua contribuição patronal (§ 3º)**.

Observe-se que, embora a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, não tenha sido alterada, equiparando consórcio a empresa para fins de recolhimento da contribuição patronal de que trata o seu art. 22, o fato é que o consórcio, via de regra, pode estar sujeito a essa contribuição com base no § 3º do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011, acima transcrito.

7. Pois bem, no que diz respeito à **Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)** de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, é de se ver que originalmente **os consórcios não estavam sujeitos a elas**. Todavia, a **Medida Provisória nº 634, de 26 de dezembro de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.995, de 18 de julho de 2014, ao incluir o inciso IX no art. 9º na Lei nº 12.546, de 2011, equiparou o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a empresa para fins de sujeição a essas contribuições**. Abaixo, transcreve-se o referido dispositivo legal:

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

(...)

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.

8. De acordo com o art. 7º da referida Medida Provisória, suas disposições entraram em vigor no dia **27 de dezembro de 2013**, data de sua publicação. Consequentemente, **os efeitos da equiparação do consórcio a empresa não podem retroagir para alterar relações jurídicas estabelecidas no período de 1º de junho de 2013 até 31 de outubro de 2013 (“abertura do CEI em 17/07/2013”), ou em qualquer outro período anterior à produção de efeitos das novas disposições.** (destacou-se)

27. Segundo a referida Solução de Consulta, a **equiparação do consórcio a empresa, para os efeitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011**, decorreu da Medida Provisória nº 634, de 26 de dezembro de 2013, que foi convertida na Lei nº 12.995, de 18 de julho de 2014, tendo tal equiparação passado a **vigorar a partir de 27 de dezembro de 2013**, data da publicação da referida Medida Provisória.

28. Vê-se, assim, que os consórcios de empresas somente ficaram sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva a partir de 27/12/2013. Dentro desse delineamento, o regime de tributação substitutivo de que trata o artigo 7º da Lei nº 12.546, de 2011, para o consórcio, cuja atividade econômica principal acha-se enquadrada no código 43.22-3/02 da CNAE 2.0, passa a incidir a partir de 27/12/2013, não se lhe aplicando no período compreendido entre 01/04/2013 a 26/12/2013.

Do reconhecimento de receitas e despesas no tempo

29. Reportando-se à questão específica trazida neste processo de consulta, verifica-se que a dúvida reside na regra aplicável à empresa enquadrada no **código 432** da CNAE 2.0, quando o serviço foi prestado em período anterior à incidência do regime de tributação substitutivo e o reconhecimento da respectiva receita recai em período sujeito à contribuição previdenciária substitutiva.

30. Primeiramente, cabe observar que a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento de que tratam os incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é orientada pelo **regime de competência**, segundo o qual os efeitos das transações devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. É o que dizem, com outros dizeres, os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

*Art. 51. Constitui **fato gerador** da obrigação previdenciária principal:*

[...]

*III - em relação à **empresa ou equiparado à empresa**:*

*a) a **prestação de serviços remunerados** pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;*

[...]

*Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, **considera-se ocorrido o fato gerador** da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:*

[...]

*III - **em relação à empresa**:*

*a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, **o que ocorrer primeiro**, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;*

*b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, **o que ocorrer primeiro**, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;*

[...]

*§ 1º Considera-se **creditada a remuneração** na competência em que a empresa contratante for obrigada a **reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio** ou, no caso de equiparado ou empresa legalmente dispensada da escrituração contábil regular, na data da emissão do documento comprobatório da prestação de serviços. (original sem destaque)*

31. De acordo com os dispositivos acima transcritos, o **fato gerador** relativo à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, para a empresa, é “a **prestação de serviços remunerados**”. Ainda segundo os referidos dispositivos, considera-se ocorrido o **fato gerador** da obrigação previdenciária principal, e **existentes seus efeitos**, no mês em que for **paga, devida ou creditada** a remuneração ao trabalhador em decorrência da prestação de serviços, **o que ocorrer primeiro**, entendendo-se como **creditada a remuneração na competência** em que a empresa contratante for **obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio**.

32. Reportando-se à Lei nº 12.546, de 2011, verifica-se que esta, ao disciplinar a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta, deixou expresso que, **no período anterior à vigência dessa contribuição, a tributação seria feita com base na folha de pagamento**, como se pode conferir a seguir:

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

[...]

*§ 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.*
(sublinhou-se)

33. Vale notar que o § 3º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, tem sua regra matriz no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN, que diz: “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

34. Assim é que, até a entrada em vigor do regime previdenciário substitutivo, a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é a **folha de pagamento**, sendo o recolhimento dessa contribuição orientado pelo **regime de competência**. Já após a incidência do referido regime, a base de cálculo da referida contribuição previdenciária passa a ser a **receita bruta**.

35. Com relação à **contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta**, a Lei nº 12.546, de 2011, trouxe a seguinte previsão relativamente ao **reconhecimento de receitas no tempo**:

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**.*
(destacou-se)

36. Como se vê, a Lei nº 12.546, de 2011, atribuiu à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta os **mesmos critérios de reconhecimento de receitas e de diferimento do pagamento previstos na legislação do PIS/Pasep e da Cofins**. Dessa forma, à contribuição substitutiva aplica-se a regra trazida no art.

20 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que apresenta a seguinte dicação:

*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. (original sem destaque)*

37. Nesse mesmo sentido, o art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002:

*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). (destacou-se)*

38. Os dispositivos acima transcritos admitem a utilização do **regime de caixa** para fins de reconhecimento de receitas relativas à contribuição para o PIS/Pasep para as empresas optantes pelo lucro presumido que adotarem esse mesmo regime em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Tal previsão, por força do § 12 do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, estende-se à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta prevista no art. 7º da referida Lei.

39. Ainda com relação ao reconhecimento de receitas, no tempo, verifica-se que a Solução de Divergência Cosit n.º 01, de 10 de fevereiro de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de fevereiro de 2014, reconhece a possibilidade de aplicação à contribuição previdenciária substitutiva de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, do disposto no art. 407, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

40. Mencionado dispositivo do RIR/1999 prevê que, nos contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, poderá ser computada, na receita bruta mensal, em cada período de apuração, a parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, correspondente à percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração, segundo um dos critérios descritos no § 1º daquele artigo.

41. Por fim, no tocante aos critérios de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva para as obras públicas, vale notar que o § 12 do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, atrela a contribuição previdenciária substitutiva à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não apenas para fins de reconhecimento de receita no tempo, mas, também, para o diferimento do pagamento daquelas contribuições.

42. Sobre essa matéria, o seguinte dispositivo da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002:

*Art. 25. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços à pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica contratada pode **diferir o pagamento** das contribuições, excluindo da*

base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento, de acordo com o art. 15.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento. (destacou-se)

43. Dentro desse delineamento, e com fundamento no § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, poderá haver o diferimento do pagamento da contribuição previdenciária substitutiva nas obras executadas para pessoas jurídicas de direito público, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias quando a contratação se der mediante empreitada ou fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços (ou de subempreitada, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada/fornecimento). Nessa hipótese, será excluído da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

44. Enfim, a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta poderá ser orientada pelo regime de competência ou de caixa, devendo-se, no caso da adoção do regime de caixa, serem observadas as condições fixadas no art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, admitido, ainda, o diferimento do pagamento da contribuição na hipótese acima descrita.

45. Percebe-se, assim, que, enquanto a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento sujeita-se ao regime de competência, a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, poderá ser regulada pelo regime de competência ou de caixa, observados, em relação ao regime de caixa, os critérios já expostos.

46. Com isso, no período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é devida sobre a folha de pagamento, o que importa é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro (art. 52, III, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009). Já no período de vigência da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta, o que deve ser considerado é a data em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não se podendo, para fins de exclusão ou não da receita bruta da base de cálculo, confrontar eventos sujeitos a diferenciados regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo.

47. Dentro desse delineamento, se o serviço foi prestado em período tributado pela folha de pagamento, em que se aplica o regime de competência, e, se a receita desse serviço vier a ser reconhecida em período sujeito à contribuição previdenciária substitutiva de que tratam os artigos 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, essa receita integrará ou não a base de cálculo da contribuição substitutiva em função do regime de apuração adotado, independentemente do fato de a contribuição previdenciária ter incidido sobre a folha de pagamento na época em que o serviço foi prestado.

Conclusão

48. Diante do exposto, conclui-se:

- o consórcio de empresas somente fica sujeito à contribuição previdenciária substitutiva a partir de 27/12/2013, quando houve a sua equiparação à empresa, por força da Medida Provisória nº 634, de 2013, convertida na Lei nº 12.995, de 2014;
- o consórcio de empresas cuja atividade econômica principal acha-se enquadrada num dos grupos 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0, ao prestar serviços dispensados da matrícula no CEI, deverá recolher, a partir de 27/12/2013, a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com base exclusivamente na receita bruta, não se lhe aplicando tal contribuição no período compreendido entre 01/04/2013 a 26/12/2013;
- a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, pode ser apurada de acordo com os mesmos critérios adotados na legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para reconhecimento, no tempo, de receitas e para diferimento do pagamento dessas contribuições;
- no período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, tem como base de cálculo a folha de pagamento, o que importa, para fins de recolhimento, é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e, no período em que é devida a contribuição substitutiva sobre a receita bruta, o que deve ser considerado é o momento em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não sendo possível, para fins de exclusão ou não dessa receita da base de cálculo, a confrontação de eventos sujeitos a diferenciados regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

VANILDE GOULART SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS

Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

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