



Solução de Consulta n° 164 - Cosit

Data 18 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da base de cálculo da CPRB é incabível, por falta de previsão legal, a empresa do setor de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, deduzir da receita bruta prevista no *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, eventuais parcelas correspondentes ao fornecimento de materiais ou à utilização de equipamentos na obra de construção civil.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988 (redação dada pela Emenda Constitucional n.º 47, de 5 de julho de 2005), artigo 195, inciso I, alínea “a” e parágrafo 9º; Código Tributário Nacional - CTN, artigos 100, inciso I, e 111, inciso I; Lei n.º 8.212, de 1991, artigo 31, *caput* e parágrafo 3º; Lei n.º 12.546, de 2011, artigos 7º, inciso IV e parágrafo 6º, 9º, incisos I e II, alíneas “a” a “c”, parágrafos 7º, incisos I, III e IV, 9º e 12; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, artigos 121, 122, 337, *caput*, 448, *caput*, 450, 451, *caput*, 454 e 455; Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 2013, artigos 1º, parágrafo 4º, 2º, 3º e 9º, *caput*, inciso III, alínea “c”, parágrafos 1º e 2º; Solução de Divergência n.º 1 - Cosit, de 2014; e ADI RFB n.º 2, de 2014.

Relatório

A sociedade empresária, que tem atuação no ramo da construção civil, por meio de legítimo representante, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2. Relata a consultante que “surge uma dúvida de irrefutável análise, **quando a legislação trata de receita bruta, ela enquadra aqueles materiais sob os quais a empresa simplesmente repassa ao contratante, tais como material utilizado na obra, que não**

representam em hipótese alguma sua atividade fim, tampouco resultam em lucro à empresa, mas que constam na nota fiscal de serviços?”

2.1. Consta a consulente, que esses materiais não trazem nenhum valor monetário à empresa, tempo em que colaciona ao seu entendimento as interpretações contempladas nas Soluções de Consulta Cosit n.º 264, de 26 de setembro de 2014, e n.º 40, de 19 de fevereiro de 2014, que excluem, para efeito do conceito de receita bruta da Lei n.º 12.546, de 2011, algumas parcelas nelas especificadas. Neste ponto, acrescenta, ainda, que a Solução de Divergência Cosit n.º 1, de 10 de fevereiro de 2014, assentou que o conceito de receita bruta para fins da Lei n.º 12.546, de 2011, é o definido na legislação do imposto de renda (artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977).

3. Conclui a consulente questionando se, para efeito do conceito de receita bruta previsto na Lei n.º 12.546, de 2011, relativamente à empresa do setor de construção civil, pode subtrair os valores referentes aos produtos adquiridos para implementação na obra, mas que não resultam em nenhum lucro à empresa contratada? Se positivo, pode utilizar, como referência para a base de cálculo do INSS da desoneração, a mesma tabela de percentuais utilizada na construção civil no caso da retenção previdenciária?

Fundamentos

4. Importa destacar que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. Ressalta-se que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. É mister se dizer que o escopo da consulta tem sua essência em pedir o esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

7. No presente caso, observa-se que a consulente apresenta, como essência de sua dúvida, o conceito de receita bruta constante no *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014), para, a partir daí, vislumbrar a possibilidade de subtrair desse conceito os valores referentes aos materiais adquiridos para implementação da obra. Caso seja possível, pergunta se poderia usar como parâmetro a tabela utilizada na construção civil quando se apurava indiretamente a retenção previdenciária vigente antes do advento da atual substituição de que trata a mencionada lei, ou

seja, para mensurar a base de cálculo, aplicar a tabela que estipulava percentuais variáveis – entre 10% (dez por cento) a 50% (cinquenta por cento) – incidentes sobre o valor das notas fiscais, faturas ou recibos, dependendo do tipo de serviço ou obra de construção civil.

8. A genealogia das normas previdenciárias permite se reconhecer que antes do advento da Lei n.º 12.546, de 2011, o núcleo da dita contribuição patronal relativa às empresas em geral, dentre as quais, as de construção civil, era tipificado pelo total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, bem como àquelas pagas aos trabalhadores que lhes prestavam serviços sem vínculo empregatício (anteriormente chamados de “autônomos”, hoje identificados como “contribuintes individuais”), conforme se verifica pelo artigo 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, cuja redação atualizada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999, se reproduz, *in fine*:

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.

(...)

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;

(...)

9. A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 195, *caput*, inciso I, alínea “a” e parágrafo 9º, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 47, de 5 de julho de 2005, prevê, para fins de financiamento da Seguridade Social, a possibilidade de a contribuição da empresa incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho ter alíquota ou base de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, segundo se constata, *in verbis*

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

10. Em atendimento a esse comando constitucional, inicialmente foi emitida a Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011, alterando a forma de incidência da

contribuição previdenciária patronal relativamente às atividades dos serviços de tecnologia da informação (TI) e tecnologia da informação e comunicação (TIC), bem como para as empresas que fabricassem os produtos classificados na Tabela TIPI ali relacionados, com substituição da contribuição incidente sobre a folha de pagamento prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212, de 1991, pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB).

10.1. Referida medida provisória, em seus artigos 7º e 8º, descrevia o regime substitutivo aplicável às citadas atividades e aos diversos produtos, tendo sido mantido o mesmo regramento, apenas com acréscimos de outras atividades e produtos, na Lei de conversão, precisamente, a Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

11. Cumprido esclarecer que a Lei n.º 12.546, de 2011, fruto da conversão da MP n.º 540, de 2011, vem sofrendo, desde a sua publicação, sucessivas alterações. Neste sentido, traz-se à colação o dispositivo legal pertinente ao caso que ora se aprecia, artigo 7º, inciso IV e parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011, na redação atualizada até a Lei n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014, *in fine*:

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 n.º 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;

(...)

§ 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 n.º 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 n.º 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.

11.1. Observa-se que o referido dispositivo legal também contemplou – no período de 1º de abril de 2013 a 3 de junho de 2013, e a partir de 1º de novembro de 2013 – entre as pessoas jurídicas tributadas pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0. Salienta-se que o dispositivo legal reproduzido, artigo 7º, incisos IV, foi incluído na Lei n.º 12.546, de 2011, pela Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013.

12. Do texto legal em evidência, nota-se que as empresas do setor de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, além de outras, deixaram, nos períodos mencionados no subitem 11.1, de contribuírem para a Previdência Social com base na folha de salários ou de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, passando, então, daí em diante, a se submeterem obrigatoriamente à contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB). Grosso modo, no sentido de desonerar a folha de salários da empresa, a pretensão legislativa foi evitar a tributação previdenciária sobre essa folha de salários, proporcionando, assim, a possibilidade de incremento das contratações de mão-de-obra, mormente, aquelas com vínculo empregatício.

12.1. Em paralelo com o instituto da retenção de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 (na redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de

1998), e da retenção prevista para fins de elidir a responsabilidade solidária do proprietário, do incorporador, do dono da obra ou do condômino de unidade imobiliária, todos, para com o construtor, conforme artigo 30, da mesma lei, a nova lei da substituição previdenciária reduziu a retenção previdenciária de 11% (onze por cento) para 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, relativamente às empresas que forem contratadas para a execução dos serviços listados nos incisos do *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, a exemplo das empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

13. É de se notar também que o legislador tratou de especificar as principais diretrizes que orientam a efetiva aplicação da norma inovadora, pois, ao mesmo tempo em que listou as atividades e produtos que se submetem ao novo ordenamento jurídico, cuidou de determinar considerações sobre o conceito de receita bruta, bem como as exclusões que seriam possíveis desse conceito, a saber, artigo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 (na redação atualizada pela Lei n.º 13.043, de 2014), *in fine*:

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

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

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

a) de exportações; e

b) decorrente de transporte internacional de carga;

c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

(...)

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II – (VETADO);

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

(...)

§ 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.

§ 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.

(...)

§ 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.

13.1. Segundo se depreende das reproduções dos artigos 7º, *caput*, inciso IV, e 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 (na redação atualizada até a Lei n.º 13.043, de 2014), as empresas

do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, passaram a contribuir sobre a receita bruta, considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do artigo 183 da Lei n.º 6.404, de 1976, (“elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão reajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante”). Além disso, para fins de apuração da base de cálculo, poderão ser excluídas a receita bruta de exportações; transporte internacional de carga; reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. Ainda no que se refere à apuração da base de cálculo, poderão ser excluídas da receita bruta as seguintes parcelas, *numerus clausus*: vendas canceladas e descontos incondicionais; IPI, se incluído na receita bruta; e ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributários.

13.2. Ademais, o parágrafo 12 do artigo 9º da citada norma reproduzida faculta, ao contribuinte submetido à substituição previdenciária em tela, a apuração das contribuições substitutas mediante utilização de idênticos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.

13.3. Em obediência ao princípio da legalidade, disposto no artigo 142, *caput* e parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – segundo o qual, compete privativamente à autoridade administrativa, de forma vinculada e obrigatória, constituir o crédito tributário pelo lançamento – é relevante destacar que a receita bruta para efeito da incidência da contribuição previdenciária substituta de que trata o artigo 7º, *caput*, inciso IV da Lei n.º 12.546, de 2011, deve ser apurada na forma do artigo 9º, sem o ajuste de que trata o inciso VIII do artigo 183 da Lei n.º 6.404, de 1976, excluindo-se, para fins de determinação da base de cálculo, unicamente as parcelas determinadas no inciso II (alíneas “a”, “b” e “c”) do *caput* e no parágrafo 7º, incisos I, III e IV.

14. O Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, identifica o conceito da expressão legislação tributária como aquele compreendido pelas leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (artigo 96), especificando, ainda, com bastante precisão, quais seriam aqueles instrumentos detentores do caráter de norma complementar, destacando-se, dentre eles, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, segundo se confirma pela reprodução a seguir, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

15. Acresce salientar que esses atos normativos têm por finalidade completar os institutos legais a que se reportam (lei, tratados e convenções internacionais, e decretos), naquilo que estejam a exigir tal espécie de providência, citando-se como exemplos daqueles, a portaria, a instrução normativa, a ordem de serviço etc. Esses atos possuem caráter geral e são expedidos por diversas autoridades superiores dos respectivos campos hierárquicos, como os ministros, secretários, diretores, etc.

16. Com base nesse conceito de *legislação tributária*, lista-se, da lavra do Secretário da Receita Federal do Brasil, os dispositivos incrustados nos artigos 1º, *caput* e parágrafo 4º, 2º e 3º da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013

(na redação atualizada pela IN RFB n.º 1.523, de 5 de dezembro de 2014), ato normativo por excelência, cuja essência, nos artigos referenciados, guarda estrita pertinência com a matéria consultada – reproduzem-se, então, os dispositivos da IN mencionada, *in verbis*:

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

(...)

§ 4º A receita bruta, a que se refere o caput, compreende a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral, e o resultado auferido nas operações de conta alheia, devendo ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976.

Art. 2º A CPRB pode ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I - a receita bruta decorrente de:

a) exportações diretas; e

b) transporte internacional de cargas, observado o disposto no § 2º;

II - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

III - o Imposto sobre Itens Industrializados (IPI), se incluído na receita bruta; e

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

V - a receita bruta reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, observado o disposto nos §§ 3º e 4º; e

VI - o valor do aporte de recursos realizado nos termos do § 2º do art. 6º da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, observado o disposto nos §§ 5º e 6º.

§ 1º A receita bruta proveniente de vendas a empresas comerciais exportadoras compõe a base de cálculo da CPRB.

§ 2º A exclusão da receita referida na alínea “b” do inciso I do caput aplica-se a partir do dia 28 de dezembro de 2012.

§ 3º A exclusão da receita referida no inciso V aplica-se a partir do dia 14 de novembro de 2014.

§ 4º No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição à medida do efetivo recebimento.

§ 5º A exclusão da receita referida no inciso VI aplica-se a partir do dia 1º de janeiro de 2015.

§ 6º A parcela excluída nos termos do inciso VI deverá ser computada na determinação da base de cálculo da CPRB em cada período de apuração durante o prazo restante previsto no contrato para construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura que será utilizada na prestação de serviços públicos.

(...)

16.1. Em linhas gerais, o normativo de ordem inferior (IN RFB n.º 1.436, de 2013), pautou-se em seguir as determinações contidas na Lei n.º 12.546, de 2011, desta feita, acrescentando ser a receita bruta aquela que decorre da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral, e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Quanto às parcelas a serem excluídas para fins de apuração da base de cálculo, a Instrução Normativa, por força do disposto no artigo 6º, parágrafos 2º e 3º, inciso III, da Lei n.º 11.079, de 30 de dezembro de 2004, contemplou também, no caso de contrato de parceria público-privada com a Administração Pública, o valor do aporte de recursos em favor do parceiro privado para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do *caput* do artigo 18 da Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, desde que autorizado no edital de licitação, se contratos novos, ou em lei específica, se contratos celebrados até 8 de agosto de 2012.

16.2. Segundo se verifica, mais uma vez, a IN RFB n.º 1.436, de 2013, alinhando-se à determinação da Lei n.º 12.546, de 2011, adotou também, quanto às parcelas excludentes da receita bruta, o conceito *numerus clausus*, ou seja, as deduções permitidas são somente aquelas especificadas no referido ato normativo.

17. A consulente faz referência às Soluções de Consulta Cosit n.º 264, de 26 de setembro de 2014 (que interpretou a receita de locação de imóveis próprios como não compondo a receita bruta da CPRB, quando o objeto da empresa não consiste nessa atividade), e n.º 40, de 19 de fevereiro de 2014 (que concluiu, no caso específico ali analisado, no sentido de que outras receitas, a exemplo das financeiras, variação cambial, recuperação de despesas, aluguéis, apesar de serem receitas operacionais, não são decorrentes de seu objeto social, assim, não devendo ser computada como receita bruta para a CPRB), bem como, ainda, mencionou a Solução de Divergência n.º 1 – Cosit, de 10 de fevereiro de 2014, para ratificar que o conceito de receita bruta para fins do disposto na Lei n.º 12.546, de 2011, é o definido pelo artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977.

17.1. Com relação à Solução de Divergência n.º 1, de 2014, que a consulente diz tratar da aplicação da norma do artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, ao conceito de receita bruta da Lei n.º 12.546, de 2011, entende-se que tal ato analisou somente a compatibilidade do regime de reconhecimento de receitas de contratos de longo prazo com a apuração da CPRB.

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

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

(...)

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

correspondente à percentagem da produção executada em cada mês, segundo um dos critérios do § 1º desse artigo.

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

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

17.3. Assim, nota-se que os citados atos normativos não trataram de possíveis deduções de parcelas referentes à receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CPRB, mas, limitaram-se a dispor sobre procedimentos de apuração dessa base no que tange aos contratos de fornecimento de bens, a preço determinado, com prazo de produção superior a um ano.

17.4. De outra parte, relativamente ao conteúdo das Soluções de Consulta Cosit n.º 40 e 264, de 2014 (na verdade o texto da ementa transcrito pela consulente corresponde à Solução de consulta Cosit n.º 268, de 26 de setembro de 2014), convém dizer que estas trataram de situações peculiares em que as receitas nelas discriminadas foram caracterizadas como auferidas de atividades que não estavam relacionadas nas atividades dos objetos sociais das consulentes, diferentemente do caso abordado na presente consulta, que, tendo a interessada por objeto social a construção de edifícios, por certo, suas receitas são auferidas a partir da vendas de imóveis construídos ou da prestação de serviços de construção civil, que faz parte de suas atividades, embora alegue que “**...quando a legislação trata de receita bruta, ela enquadra aqueles materiais sob os quais a empresa simplesmente repassa ao contratante, tais como material utilizado na obra, que não representam em hipótese alguma sua atividade fim...**”.

17.5. Com efeito, no presente caso, a consulente não pretende excluir da base de cálculo eventuais receitas auferidas fora do conceito de receita bruta, nos termos definidos pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação da Lei nº 12.973, de 2014, o que aconteceu no caso das Soluções de consulta Cosit n.º 40 e 268, de 2014.

18. Impende destacar que na vigência da legislação anterior, vale dizer, quando a contribuição previdenciária das empresas ora submetidas à substituição de que trata a Lei n.º 12.546, de 2011, era vinculada ao total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, bem como àquelas pagas aos trabalhadores que lhes prestavam serviços sem vínculo empregatício (artigos 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212, de 1991), existia, nos casos de apuração, por aferição indireta, da remuneração da mão-de-obra na área da construção civil, a possibilidade da dedução de material, ou de utilização de equipamentos, constantes nos contratos e discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação dos serviços – e isto tinha sua razão de ser: a essência da contribuição previdenciária de então era a remuneração da mão-de-obra. Assim era, conforme se constata, por exemplo, pela reprodução dos artigos 337, 448, 450, *caput*, 451, *caput*, 454, *caput*, e 455, *caput*, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, *in fine*:

Art. 337. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação

de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 451, observado o disposto no art. 455.

(...)

Art. 448. Na aferição indireta da remuneração paga pela execução de obra, ou serviço de construção civil, observar-se-ão as regras estabelecidas nos termos dos arts. 336, 337, 450, 451, 454 e 455 ou nos termos do Capítulo IV do Título IV.

(...)

Art. 450. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde, no mínimo, ao percentual de:

I - 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 50% (cinquenta por cento) do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

(..)

Art. 451. Caso haja previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 450.

(...)

Art. 454. O valor do material fornecido ao contratante, bem como o valor da locação do equipamento de terceiros utilizado no serviço, discriminado na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

(...)

Art. 455. Na prestação dos serviços de construção civil abaixo relacionados, havendo ou não previsão contratual de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior ao percentual, respectivamente estabelecido para cada um desses serviços, aplicado sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços:

I - pavimentação asfáltica: 4% (quatro por cento);

II - terraplenagem, aterro sanitário e dragagem: 6% (seis por cento);

III - obras de arte (pontes ou viadutos): 18% (dezoito por cento);

IV - drenagem: 20% (vinte por cento);

V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais, desde que inerentes à prestação dos serviços: 14% (quatorze por cento).

19. Da mesma forma, a apuração da base de cálculo previdenciária, com a exclusão dos materiais e equipamentos, também passou a constar quando da instituição da retenção da contribuição previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 (na redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998), cujo teor, atualizado até a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, reproduz-se a seguir, *in verbis*:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

(...)

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

19.1. Em face do referido dispositivo legal, e normatizando a situação no que tange aos serviços envolvendo materiais e equipamentos prestados na área da construção civil, a anteriormente mencionada IN RFB n.º 971, de 2009, assim prescreve para efeito de mensuração da base de cálculo da retenção, *in fine*:

Art. 121. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

(...)

Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

(...)

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;

b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);

d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e

e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

19.2. Nota-se que o dispositivo normativo da retenção incrustado nas alíneas “a” a “e” do inciso II do parágrafo 1º do artigo 122 da IN RFB n.º 971, de 2011, foi exatamente aquele citado pela consultante quando pontuou seu questionamento, ou seja, em sendo positivo a dedução dos produtos adquiridos para implementação na obra, se poderia usar, como referência para a base de cálculo da receita bruta submetida à substituição, essa tabela de percentuais constante nesse mencionado dispositivo.

20. É importante salientar que o instituto da retenção previdenciária determinado pelo artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, tem como núcleo o conceito de cessão de mão-de-obra, que passa pela identificação da existência da colocação de segurados à disposição do contratante, para realizarem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, nas dependências desta ou nas de terceiros alheios à relação jurídica. Ou seja, é identificar a disposição de segurados ao tomador (contratante), para que este faça o

uso de acordo com sua conveniência e necessidade, sendo, de relevância, verificar a existência de subordinação (sujeição) dos segurados ao tomador (contratante) – enfim, seu núcleo elementar é a disponibilização de mão-de-obra ao tomador. Esse núcleo foi mantido também na IN RFB n.º 1.436, de 2013, conforme segue, *in verbis*:

Art. 9º No caso de contratação de empresas para execução de serviços relacionados no Anexo I, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, observando-se os seguintes períodos:

(...)

III - a partir de 1º de abril de 2013, por serviços prestados por empresas:

(...)

c) do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - Versão 2.0 (CNAE 2.0);

(...)

§ 1º Serão aplicadas à retenção de que trata o caput, no que couber, as disposições previstas nos arts. 112 a 150 e 191 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo apenas aos serviços listados nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que estiverem sujeitos à CPRB.

(...)

20.1. Conforme se verifica, a atual legislação que trata da CPRB determina que à retenção previdenciária deve ser aplicado, no que couber, as disposições previstas nos artigos 112 a 150 da IN RFB n.º 971, de 2009, dentre estes artigos, o que trata da aferição indireta da base de cálculo da retenção, sendo possíveis as deduções de fornecimento de materiais ou dos equipamentos utilizados – **ocorre que a referida permissão aplica-se exclusivamente para o tomador dos serviços apurar a base de cálculo do valor a ser retido do contratado, a título de contribuição previdenciária, no caso de cessão de mão-de-obra, mas não pode ser estendida, por absoluta falta de previsão legal, para a pessoa jurídica, enquadrada no inciso IV do caput do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.**

20.2. Convém dizer que essa modalidade de arrecadação previdenciária (retenção feita pelo tomador dos serviços) também pode ser praticada com o condão de elidir a responsabilidade solidária do contratante no caso de empreitada total na construção civil, consistindo, hoje, como uma antecipação parcial do recolhimento da obrigação principal, feita em nome do prestador pelo tomador de serviços, antecipação esta que vai ser objeto de ratificação quando comparada com a contribuição previdenciária efetivamente devida em face da apuração decorrente da aplicação do percentual de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta, na forma do inciso IV do caput do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, da contribuição descontada dos trabalhadores a seu serviço e daquela devida para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, que continua incidindo sobre a folha de pagamento.

20.3. Não é redundância pontuar que a possibilidade de dedução dos valores referentes ao fornecimento de materiais ou utilização de equipamentos existe **unicamente para mensuração da base de cálculo da retenção no caso de cessão de mão-de-obra ou de elisão de responsabilidade solidária.**

Conclusão

21. À vista do exposto, conclui-se que na apuração da base de cálculo da CPRB é incabível, por falta de previsão legal, a empresa do setor de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, deduzir da receita bruta prevista no *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, eventuais parcelas correspondentes ao fornecimento de materiais ou à utilização de equipamentos na obra de construção civil.

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

assinado digitalmente
CAUBI CASTELO BRANCO
Auditor-Fiscal da RFB

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

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

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

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

Ordem de Intimação

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

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit