



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 2

Solução de Consulta nº 193 - Cosit

Data 5 de agosto de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL. EXERCÍCIO ANTERIOR SEM RECEITA.

Para fins do disposto no § 9º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, quando a empresa não tiver obtido qualquer receita no ano-calendário anterior, sua atividade principal, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, será aquela de maior receita esperada.

Dispositivos Legais: CTN, art. 108; Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, § 9º; IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 17.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, inc. IV, e art. 18, inc. I e II.

Relatório

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

2. Informa que a empresa iniciou suas atividades em 2013, mas não obteve receitas neste ano. Em 2014, obteve receitas não da atividade principal (esperada), mas de atividade secundária que está alcançada pela substituição previdenciária da CPRB.

3. Por fim, indaga (fl. 03):

1) O que deve ser considerado neste caso para se saber se a empresa será enquadrada ou não na desoneração?

2) A empresa trocando o cadastro do CNAE classificando a atividade principal para construção civil (enquadrada na desoneração). Será considerada desonerada a partir do registro da alteração do CNAE na Junta Comercial?

3) Ou será ela considerada desonerada desde o início do faturamento?

Fundamentos

4. Inicialmente, cumpre salientar que o processo administrativo de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita à interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Assim, com esta premissa, analisa-se a consulta formulada.

5. O núcleo da primeira indagação pode ser assim expresso: como determinar a atividade econômica principal se no anterior a empresa estava ativa mas não obteve receitas?

6. A forma de determinação da atividade econômica principal está disciplinada pelo art. 17 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436, de 30 de dezembro 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.

(...)

6.1. Este dispositivo regulamenta o disposto no § 9º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011:

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.***

(...)

7. Como se observa, no art. 17 da IN RFB nº 1436, de 2013, o conceito de receita esperada está relacionado àquela esperada para o ano-calendário de início das atividades da empresa, e o de receita auferida, àquela obtida no ano anterior.

8. E se em determinado ano, após o início da atividade, a empresa não obtiver receita? Como será calculada a atividade econômica principal da empresa no ano posterior? A mencionada IN não disciplinou esta situação. Não haverá “maior receita auferida” no ano anterior porque não haverá receita alguma. E a empresa não estará no ano-calendário de início de atividades da empresa. Há, aqui, uma lacuna da lei.

9. Para resolver essa questão, pode-se buscar uma resposta na comparação com situação semelhante, para tentar aplicar, por analogia, a solução adotada, conforme determina o art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

10. Para se submeter duas situações à analogia, é necessário que exista uma afinidade¹, uma semelhança. Por semelhança, entenda-se que as duas situações de fato que se pretende comparar devem concordar em alguns aspectos, mas não em todos, caso em que seriam iguais, dispensando a necessidade de recorrer à analogia. Caso os elementos de fato propriamente decisivos para o tratamento jurídico tenham uma semelhança relevante, merecerão o mesmo tratamento jurídico.

11. Na lição de Carlos MAXIMILIANO² (sem destaques no original):

A analogia consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante.

Não podem os repositórios de norma dilatar-se até a exagerada minúcia, prever todos os casos possíveis no presente e no futuro. Sempre haverá lacunas no texto, embora o espírito do mesmo abranja órbita mais vasta (...).

¹ PERELMAN, Chaïm; OLDEBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 429 *et passim*.

² *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 169 e seguintes.

Deste modo, o Direito Positivo regula, ora direta, ora indiretamente, todas as relações sociais presentes e futuras, visadas, ou não, pelos elaboradores dos Códigos. O elemento supletório de maior valor é a analogia, que desenvolve o espírito das disposições existentes e o aplica a relações semelhantes na essência.

(...)

Funda-se a analogia (...) no princípio de verdadeira justiça, de igualdade jurídica, o qual exige que as espécies semelhantes sejam reguladas por normas semelhantes (...).

(...)

12. Retornando-se ao transcrito art. 17, verifica-se que, como regra geral, a atividade econômica principal da empresa tomará por fundamento a receita auferida apurada no ano-calendário anterior (§2º). Excepcionalmente, no ano-calendário de início das atividades – por não ser possível calcular a receita auferida apurada no ano-calendário anterior – a atividade econômica principal será a receita esperada deste período (§ 3º). Ora, esta mesma solução pode ser aplicada ao caso de empresas que, no ano-calendário anterior, estavam em atividade mas não obtiveram receitas. Isto porque não é possível utilizar a regra geral, mas a semelhança de fundamento (ausência de receita no ano-calendário anterior) e teleológica (determinação da atividade principal) permite que se utilize, por analogia, a regra prevista no § 3º. Assim, quando a empresa não tiver obtido qualquer receita no ano-calendário anterior, sua atividade principal será aquela de maior receita esperada para o próprio ano-calendário.

13. Registre-se que o disposto não se aplica à fase pré-operacional da empresa, conforme art. 12 da IN RFB nº 1436, de 2013 (sem destaques no original):

Art. 23. A CPRB não se aplica durante a fase pré-operacional, período no qual as empresas estarão sujeitas às contribuições previstas nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Parágrafo único. Considera-se fase pré-operacional aquela que se desenvolve em período anterior ao início das atividades da empresa.

14. A consulente indaga ainda se a substituição previdenciária será aplicável a partir do registro da alteração do CNAE da atividade principal na Junta Comercial ou desde o início do faturamento. Não há identificação dos dispositivos legais específicos que suscitam a alegada dúvida, mas apenas referência à Lei nº 12.844, de 2013, à IN RFB nº 1.436, de 2013 e aos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011. A interessada deveria demonstrar os pontos da legislação em que há obscuridade, ambigüidade ou controvérsia, e, fundamentadamente, propugnar pela interpretação que entende correta, o que não foi feito.

15. Nesse ponto, a presente consulta é ineficaz, conforme incisos I e II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, o que afasta os efeitos previstos no art. 10 da citada IN.

16. Por fim, registre-se que para o cálculo da atividade econômica principal não se utiliza qualquer informação cadastral do CNPJ ou da Junta Comercial. Entretanto, a atividade com maior receita esperada deverá ser uma das constantes no ato constitutivo ou alterador, conforme § 1º do art. 17 da IN RFB nº 1436, de 2013.

Conclusão

17. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que para fins do disposto no § 9º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, quando a empresa não tiver obtido qualquer receita no ano-calendário anterior, sua atividade principal, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, será aquela de maior receita esperada.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

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