



---

**Solução de Consulta nº 6.005 - SRRF06/Disit**

**Data** 28 de janeiro de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. DIVERSAS ATIVIDADES. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RECEITA FINANCEIRA. 1. O valor da receita decorrente de exportações deve ser computado na receita bruta total, para fins de cálculo da razão de que trata o art. 9.º, §1.º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011. 2. As receitas financeiras não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva e tampouco a receita bruta total de que trata o art. 9.º, § 1.º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011, pois não caracterizam receita bruta de vendas e serviços, a qual deve resultar diretamente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 78, DE 28/04/2014.**

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, § 13; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I e III; Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º e art. 9º, §§ 1º, 9º e 10; Medida Provisória nº 540, de 2011, art. 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, arts. 1º, 3º e 8º.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. Não produz efeitos a consulta que não visa a obter interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, mas manifestação sobre matéria de natureza procedimental, ou cujo fato objeto da indagação acha-se disciplinado em ato normativo publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos VII e XIV.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal relativa à contribuição previdenciária substitutiva prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, relativamente à empresa que se dedica a outras atividades além daquelas sujeitas ao regime de tributação substitutivo.

2. A Consulente informa que fabrica diversos produtos, entre eles, alguns sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e que se dedica a outras atividades que não estão contempladas nesse regime de tributação.

3. Informa, também, que deve apurar a base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta nos termos do art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546, de 2011, mas que a legislação não é clara quanto à exclusão ou não da referida base de cálculo de valores relativos às receitas de exportação e às receitas financeiras.

4. Para ilustrar a relevância da receita de exportação na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva, a Consulente apresenta dois exemplos, concluindo, ao final, que o procedimento mais correto seria a não integração do valor daquela receita no cômputo da “receita bruta total” para fins da apuração descrita no art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546, de 2011.

5. Com relação às receitas financeiras, sustenta que também estas devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição substitutiva, uma vez que o conceito de “receita bruta” já se encontra bem definido na legislação, como sendo o produto da venda de bens e serviços.

6. Finalmente, destaca que os procedimentos para recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva não se encontram totalmente regulamentados, possuindo dúvida quanto à forma correta de elaborar a declaração relativa a essa contribuição e quanto ao preenchimento das guias de recolhimento.

7. Ao final, indaga:

(i) a Receita Federal ratifica o entendimento da Consulente no sentido de que os valores decorrentes da “receita de exportação” não deverão ser considerados como parte da “receita bruta total” para calcular o percentual estabelecido no art. 9º, § 1º, II, da Lei nº 12.546/2011, visto que as “receitas de exportação” estão expressamente excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias?

(ii) a Receita Federal ratifica o entendimento da Consulente no sentido de que os valores decorrentes das “receitas financeiras” não deverão integrar o conceito de “receita bruta total” e, dessa forma, não deverão ser incluídos na base de cálculo das referidas contribuições?

(iii.1) a Receita Federal ratifica o entendimento da Consulente no sentido de que a forma correta para declarar e recolher as contribuições previdenciárias em GFIP/SEFIP seria utilizar o campo “compensação” para refletir a diferença existente entre o valor da contribuição previdenciária apurado nos termos do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 e o valor da contribuição previdenciária apurado na forma do art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546/2011?

(iii.2) a Receita Federal ratifica o entendimento da Consulente no sentido de que a Guia da Previdência Social – GPS gerada automaticamente pelo sistema GFIP/SEFIP deverá ser desprezada, devendo ser preenchida nova guia de recolhimento, manualmente, com os valores efetivamente devidos sobre cada parcela?

(iii.3) a Receita Federal ratifica o entendimento da Consulente no sentido de que os valores devidos a título de contribuição previdenciária deverão ser recolhidos: a) em GPS única (para cada estabelecimento), sob o código de recolhimento ‘2100’, ante à ausência de criação de código de recolhimento específico para esta hipótese, sobre a parcela relativa à folha de salários; e b) em DARF, de forma única e centralizada, sobre a parcela relativa à receita bruta dos produtos englobados no Anexo I do Decreto nº 7.828/2012?

## Fundamentos

8. Analisando-se a presente consulta, constata-se que foram apresentados, basicamente, três questionamentos: os dois primeiros sobre o conceito de “receita bruta total” para fins de aplicação do disposto no inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e o último sobre os procedimentos necessários à operacionalização do recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva.

9. Com relação às duas primeiras indagações, verifica-se que estas envolvem dúvida de interpretação da legislação tributária federal, estando atendidos os requisitos necessários à sua eficácia nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Contudo, no tocante à terceira indagação, constata-se que o questionamento tem como objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não se configurando, dessa forma, dúvida de interpretação da legislação tributária para fins de formalização de consulta. Verifica-se, também, que o terceiro questionamento já encontrava resposta expressa na legislação na data em que foi formalizada a consulta.

10. Dessa forma, a presente consulta apresenta-se parcialmente ineficaz, como será demonstrado mais adiante, sendo apenas analisadas e respondidas as duas primeiras questões, o que se passa a fazer a seguir.

11. Destaca-se, primeiramente, que a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit já se manifestou sobre matéria idêntica à trazida neste processo, por intermédio da Solução de Consulta Cosit nº 78, de 28 de março de 2014, publicada no Diário Oficial da União do dia 09/04/2014, a qual se encontra disponível na página da Receita Federal do Brasil

– RFB. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, a presente Solução de Consulta acha-se vinculada à Solução de Consulta Cosit n.º 78, de 28/03/2014.

12. A Constituição Federal de 1988, no § 13 de seu artigo 195, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 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.

13. Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória n.º 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.

14. Mencionada Medida Provisória foi convertida na **Lei n.º 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 da alíquota.

15. A Consulente, segundo informa, fabrica diversos produtos, entre eles, alguns relacionados no Anexo I do Decreto n.º 7.828, de 16 de outubro de 2012, e outros não listados nesse Anexo. Informa também, que se encontra sujeita à contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, e submetida ao critério de recolhimento previsto no § 1º do art. 9º dessa Lei.

16. Confira-se, a seguir, os dispositivos da Lei n.º 12.546, de 2011, que tratam da contribuição objeto da presente consulta (redação dada pela Lei n.º 13.043/2014):

*Art. 8º Contribuirão sobre o **valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à **alíquota de 1%** (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.*

[...]

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

[...]

**§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:**

*I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e*

*II - ao disposto no art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, **reduzindo-se** o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da **razão** entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (os destaques não são do original)*

17. Atendo-se a esses dispositivos, constata-se que, para as empresas que fabricam os produtos cujos códigos encontram-se relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de que tratam os incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foram substituídas por uma contribuição sobre a receita bruta. De se observar, também, que, na hipótese de a empresa se dedicar a outras atividades ou fabricar outros produtos além daqueles alcançados pela contribuição previdenciária substitutiva, o recolhimento da contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, será feito dentro dos critérios definidos no § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, incidindo, assim, sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento, proporcionalmente.

18. Nesse regime misto de contribuição, as empresas recolherão a contribuição previdenciária sobre a receita bruta para os produtos sujeitos ao art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e sobre a folha de pagamento (art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991) para os produtos/atividades não incluídos no referido artigo, observado o seguinte critério:

- contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da fabricação dos produtos contemplados no art. 8º: apurada pela incidência do percentual de 1,5% sobre a receita bruta, para os fatos geradores ocorridos até julho de 2012, e com a alíquota de 1,0% para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 2012;
- contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, I e III, da Lei nº 8.212, de 1991: calculada mediante a aplicação do percentual de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, multiplicando-se o valor apurado por um reductor resultante da razão existente entre a receita bruta decorrente dos produtos/atividades não sujeitos à substituição e a receita bruta total.

19. Vê-se, assim, que, na hipótese de a empresa fabricar exclusivamente produtos descritos no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, ela ficará sujeita à contribuição sobre a receita bruta, em substituição às contribuições descritas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Porém, se se dedicar a outras atividades além daquelas previstas no artigo 8º, submeter-se-á ao regime misto de que trata o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, recolhendo a contribuição sobre a receita bruta relativamente às atividades contempladas no regime substitutivo (art. 8º da Lei nº 12.546/2011) e sobre a folha de pagamento (art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991), para os produtos/atividades não submetidos a esse regime.

20 Vale observar, também, que, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, nos meses em que as empresas auferirem apenas receitas relativas às atividades ou à produção de itens listados nos Anexos I e II daquele ato, o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva incidirá sobre a receita bruta total, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput* daquele artigo. Por outro lado, nos meses em que as empresas obtiverem apenas receitas de atividades/produtos não relacionados nos referidos Anexos, elas deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamento.

21. Convém destacar, ainda, que a Lei nº 12.715, de 2012, impôs limites à aplicação do regime misto de que trata o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, como se pode verificar pela leitura dos seguintes dispositivos daquela Lei:

*Art. 8º [...]*

*§ 1º O disposto no caput:*

*[...]*

***II - não se aplica:***

*a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e*

*[...]*

*Art. 9º [...]*

*§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:*

*[...]*

*§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.*

*§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (destacou-se)*

22. Acerca desses limites, a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, assim estabelece:

*Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:*

*I - em relação às receitas decorrentes das atividades relacionadas no Anexo I e da produção dos itens listados no Anexo II, ao previsto no art. 1º; e*

*II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total.*

*[...]*

*§ 3º A partir de 1º de agosto de 2012, a regra de proporcionalização de que trata este artigo aplica-se somente às empresas que se dediquem às atividades*

*relacionadas no Anexo I, ou produzam os itens listados no Anexo II, se a receita bruta decorrente dessas atividades ou produção de itens for inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.*

*§ 4º Caso ultrapassado o limite previsto no § 3º, a CPRB será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.*

*§ 5º As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades relacionadas no Anexo I ou à produção de itens listados no Anexo II não estão obrigadas a recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nos meses em que não auferirem receita. (destacou-se)*

23. Cingindo-se a esses dispositivos, constata-se que a aplicação do regime misto para os produtos contemplados no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, foi afastada, quando:

- a receita bruta decorrente das outras atividades desenvolvidas pela empresa for igual ou inferior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total, devendo o recolhimento da contribuição, nesta hipótese, ser feito sobre a “receita bruta total auferida no mês” (art. 9º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012);
- a receita bruta decorrente das outras atividades for igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total, hipótese em que não será aplicado o regime misto e tampouco o regime substitutivo, devendo as contribuições ser recolhidas integralmente nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (art. 8º, § 1º, II, “a”, da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e art. 8º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013).

24. Nota-se, assim, que o regime misto de contribuição aplica-se apenas quando a receita bruta decorrente de outras atividades não contempladas no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

#### **Da base de cálculo da contribuição substitutiva**

25. A Lei nº 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, trata da base de cálculo da contribuição substitutiva nos seguintes dispositivos:

*Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, [...]*

*[...]*

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

*[...]*

*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. (original sem destaque)

26. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.523, de 5 de dezembro de 2014, prevê o que segue no tocante à base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva:

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. 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. (original sem destaque)*

27. De acordo com a legislação acima reproduzida, a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, é representada pela “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”, com exclusão das seguintes importâncias:

- a) das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;
- b) do IPI, se incluído na receita bruta;
- c) do ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- d) da receita bruta decorrente de exportações diretas;
- e) da receita bruta decorrente de transporte internacional de cargas, observado o previsto no § 2º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, a partir de 28 de dezembro de 2012;

f) da 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 do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, a partir de 14 de novembro de 2014, e

g) do 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 do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2015.

28. Reportando-se aos questionamentos apresentados neste processo de consulta, verifica-se que as dúvidas da Consulente residem no cômputo ou não das receitas decorrentes de exportações e das receitas financeiras na “receita bruta total”.

29. Com relação às receitas de exportações, observa-se que essa dúvida encontra-se atualmente dirimida no § 1º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, que prevê o que segue:

*Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se:*

*[...]*

*§ 1º O valor da receita bruta decorrente de exportações será computado no cálculo da proporcionalidade a que se refere o inciso II do caput, tanto na receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I ou na produção de itens que não estejam listados no Anexo II, quanto na receita bruta total. (destacou-se)*

30. De acordo com o dispositivo acima transcrito, para fins de apuração da razão de que trata o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, o valor da receita bruta decorrente de exportações será computado tanto na receita bruta decorrente da produção de itens que não estão sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva, quanto na receita bruta total.

31. Já no tocante ao cômputo ou não das receitas financeiras na receita bruta, verifica-se que a Solução de Consulta Cosit nº 78, de 2014, tratou dessa matéria, como se pode conferir, a seguir:

*34. Ao analisar a definição e a abrangência da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita instituída pelos arts. 7.º a 9.º da Lei nº 12.546, de 2011, substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, o Parecer Normativo RFB n.º 3, de 21 de novembro de 2012 (DOU de 27/11/2012), assim delimita o conceito de “receita bruta”:*

*A receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7.º a 9.º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços; e o resultado auferido*

*nas operações de conta alheia. Podem ser excluídos da mencionada receita bruta: a receita bruta de exportações; as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e 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.*

*(...).* (grifos da transcrição).

35. *Tal conceito possui a mesma dicção conceitual daquela prevista no caput do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, base legal do art. 79 do vigente Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que prevê: “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.*

36. *Dentro desse delineamento, com fundamento no art. 108, I, do Código Tributário Nacional, que autoriza o emprego da analogia na “ausência de disposição expressa”, o tratamento fiscal-contábil a ser dado aos juros, descontos, rendimentos de aplicações financeiras e variações ativas e passivas, no âmbito da contribuição previdenciária substitutiva instituída pela Lei n.º 12.546, de 2011, pode ser orientado pelas regras gerais impostas a essa matéria pela legislação do imposto de renda e, em específico, pelo disposto no artigo 373 do Decreto n.º 3.000, de 1999, inserido no Capítulo V – Lucro Operacional, Seção IV “Outros Resultados Operacionais” e Subseção I “Receitas e Despesas Financeiras”, bem como pelo disposto nos artigos 374, 375, 377 e 378, que estabelecem que tais rendimentos compõem a receita financeira, o que não se confunde com a receita bruta de venda e serviços, a qual deve resultar diretamente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou seja, das atividades que constituam objeto da pessoa jurídica.* (destacou-se)

32. Dentro desse contexto, mencionada Solução de Consulta conclui:

*g) as receitas financeiras, por não se confundirem com a receita bruta de venda e serviços, a qual deve resultar diretamente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou seja, das atividades que constituam objeto da pessoa jurídica, não devem ser computadas na base de cálculo da CPRB.* (original sem destaque)

33. Vê-se, assim, que as receitas financeiras, por não caracterizarem receita bruta de venda ou de prestação de serviços, não integram a receita bruta, seja para fins de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva, seja para efeito de apuração da “receita bruta total” de que trata o inciso II do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

### **Da ineficácia parcial da consulta**

34. A Consulente indaga, também, neste processo de consulta, sobre os “procedimentos para operacionalização do recolhimento previdenciário” da contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

35. Tal indagação, contudo, apresenta-se ineficaz por não envolver dúvida de interpretação da legislação tributária federal, cujo sentido não lhe seja claro, e por estar circunscrita a matéria expressamente disciplinada na legislação tributária em vigor na data em que foi formulada a consulta.

36. Mencionada ineficácia encontra-se fundamentada nos seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

[...]

*VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;*

[...]

*XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. (destacou-se)*

37. Consta-se, no presente caso, que as indagações apresentadas encontram resposta expressa no Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011, no Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010. Verifica-se, também, que tais questões são de natureza procedimental, pois envolvem dúvida quanto ao preenchimento de documentos fiscais e quanto à forma de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva, não constituindo, assim, matéria própria para a formulação de consulta. Essas dúvidas, contudo, podem ser esclarecidas nos Plantões Fiscais, que funcionam nas Delegacias da Receita Federal do Brasil.

38. A despeito da ineficácia dos referidos questionamentos, a seguir, serão apresentados esclarecimentos sobre essa matéria.

39. A contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, deverá ser recolhida em um único Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF até o dia vinte do mês subsequente ao da competência, para todos os estabelecimentos da empresa, devendo-se utilizar a receita bruta que foi auferida pelo estabelecimento matriz e filiais, ainda que as filiais exerçam, exclusivamente, atividade comercial, com emprego dos seguintes códigos de receita conforme Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011, alterado pelo Ato Declaratório Executivo Codac nº 47, de 25 de abril de 2012, e pelo Ato Declaratório Executivo Codac nº 33, de 17 de abril de 2013:

- 2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – Art. 7º da Lei nº 12.546/2011; e
- 2991 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta – Art. 8º da Lei nº 12.546/2011.

40. O Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011, também é esclarecedor, quando assim expõe:

*Art. 5º As contribuições substitutivas das Contribuições Previdenciárias Patronais incidentes sobre a receita bruta referidas nos art. 7º e 8º da Lei nº*

12.546, de 2011, **deverão ser recolhidas em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf)**, conforme disposto no Ato Declaratório Executivo Codac n.º 86, de 1.º de dezembro de 2011.

*Parágrafo único. Atos específicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) disciplinarão a confissão do débito em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), bem como a forma de declarar os fatos geradores das contribuições sobre a receita bruta. (destacou-se)*

41. Com relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos, o Ato Declaratório Executivo Codac n.º 93, de 2011, esclarece que tal recolhimento continua sendo efetuado por intermédio da Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS), por estabelecimento. Mencionado ato disciplina tanto o preenchimento da GPS, quanto o da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Confira-se:

*Art. 3.º Para fins de aplicação da substituição das contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 prevista no **art. 8.º da Lei n.º 12.546, de 2011**, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.*

*§ 1.º Os valores de Contribuição Previdenciária Patronal calculados pelo **Sefip** e demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/ Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa deverão ser somados e lançados no Campo "**Compensação**".*

*§ 2.º A **GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada**, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.*

*§ 3.º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.*

*Art. 4.º Para fins de aplicação da **redução** prevista no inciso II do parágrafo único do **art. 8.º da Lei n.º 12.546, de 2011**, sobre as contribuições previdenciárias estabelecidas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, as empresas que se enquadram nessa hipótese deverão observar o disposto neste artigo quando da prestação de informações no Sefip, até que ocorra a adequação desse sistema.*

*§ 1.º A **diferença** relativa à **Contribuição Previdenciária Patronal** entre o valor calculado pelo **Sefip** (demonstrados no "Comprovante de Declaração das Contribuições a Recolher à Previdência Social" nas linhas "Empregados/Avulsos" e "Contribuintes Individuais" abaixo do título Empresa) e o **valor apurado** conforme disposto no inciso II do parágrafo único do art. 8.º da Lei n.º 12.546, de 2011, deverá ser informada no campo "**Compensação**".*

*§ 2.º A **GPS gerada pelo Sefip deverá ser desprezada**, devendo ser preenchida GPS com os valores efetivamente devidos sobre os fatos geradores declarados em GFIP.*

§ 3º Os relatórios gerados pelo Sefip "Relatório de Valor de Retenção", "Relatório de Compensações" e "Relatório de Reembolso" devem ser desprezados e mantido demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/ compensação.

[...]

Art. 6º Quando da prestação de informações, pelas empresas enquadradas nas hipóteses previstas no caput do art. 7º e no **art. 8º**, relativas às contribuições incidentes sobre o **13º (décimo terceiro) salário declarado na competência 13 (treze)**, deverá ser lançado no campo "Compensação" a diferença entre o valor calculado pelo Sefip e o valor apurado pela empresa de acordo com o previsto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 42, de 15 de dezembro de 2011 (g.n.).

42. Para melhor elucidar o que foi exposto até aqui, apresenta-se, a seguir, uma situação hipotética de uma empresa sujeita à contribuição substitutiva prevista no **art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011**, e que também possui receitas decorrentes de outras atividades não incluídas no regime substitutivo – empresa submetida a regime misto, cujas receitas decorrentes das outras atividades é superior a 5% (cinco por cento) e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

Contribuição s/receita	Matriz	Filial 1	Filial 2	Filial 3	TOTAIS
Receita Bruta do art. 8º	400.000,00	100.000,00	200.000,00	0,00	<b>700.000,00</b>
Outras Receitas (OR)	0,00	150.000,00	150.000,00	0,00	<b>300.000,00</b>
Rec. Bruta Total (RBT)	400.000,00	250.000,00	350.000,00	0,00	<b>1.000.000,00</b>
<b>1. Alíq. de 1,0% (art. 8º)</b>	4.000,00	1.000,00	2.000,00	0,00	<b>7.000,00</b>
<b>Razão OR/RBT (art. 9º, § 1º) OR/RBT = 300.000,00/1.000.000,00 = 0,3 = 30%</b>					
Contribuição s/folha	Matriz	Filial 1	Filial 2	Filial 3	TOTAIS
Remuneração empregados	80.000,00	50.000,00	30.000,00	20.000,00	180.000,00
Remuneração C. Individuais	10.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	20.000,00
Total das Remunerações	90.000,00	55.000,00	35.000,00	20.000,00	200.000,00
Contrib. Prev. Normal (20%)	18.000,00	11.000,00	7.000,00	4.000,00	40.000,00
<b>2. Contribuição reduzida (art. 9º, § 1º)</b>	<b>5.400,00</b>	<b>3.300,00</b>	<b>2.100,00</b>	<b>1.200,00</b>	<b>12.000,00</b>

43. Dentro dessa situação hipotética, a empresa deverá recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011) em um único DARF, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, no valor de R\$ 7.000,00, resultante da aplicação do percentual de 1,0% (um por cento) sobre o somatório das receitas decorrentes das atividades incluídas no regime substitutivo (para os fatos geradores ocorridos entre dezembro/2011 a julho/2012, a alíquota era de 1,5%).

44. Já em relação à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, deverá ser aplicado o percentual de 20% sobre o total das remunerações apuradas em cada estabelecimento da empresa, incidindo-se, posteriormente, o redutor de que trata o

artigo 9º, § 1º, inciso II, da referida Lei. Na hipótese apresentada, a contribuição a ser recolhida em GPS, identificada por estabelecimento, perfaz: Matriz - R\$ 5.400; Filial 1 - R\$ 3.300,00; Filial 2 - R\$ 2.100,00; Filial 3 - R\$ 1.200,00.

## Conclusão

45. Diante do exposto, conclui-se:

a) são ineficazes os questionamentos apresentados pela Consulente nos itens “iii.1”, “iii.2” e “iii.3” por não envolverem dúvida de interpretação de dispositivos da legislação tributária federal aplicável a fato determinado e por se encontrar a matéria consultada inteiramente disciplinada na legislação em vigor à época da formalização da consulta;

b) são eficazes os questionamentos trazidos pela Consulente nos itens “i” e “ii”, os quais são respondidos conforme segue:

- o valor da receita decorrente de exportações deverá ser computado na receita bruta total, para fins de cálculo da razão de que trata o art. 9.º, §1.º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011;

- as receitas financeiras não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva e tampouco da receita bruta total de que trata o art. 9.º, § 1.º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011, por não caracterizarem receita bruta de venda e serviços, a qual deve resultar diretamente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou seja, das atividades que constituem o objeto da pessoa jurídica.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
VANILDE GOULART SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB

## Ordem de Intimação

Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 78, de 28 de março de 2014, publicada no Diário Oficial da União do dia 09/04/2014, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à Consulente.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06