



Solução de Consulta nº 46 - Cosit

Data 25 de abril de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA.

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, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão a contribuição previdenciária prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, nem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

VINCULAÇÃO EM PARTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 16, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2014.

Para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. As receitas financeiras e decorrentes de variação cambial não compõem a base de cálculo da CPRB na hipótese de não serem receitas decorrentes de atividades que constituam o objeto social da pessoa jurídica.

VINCULAÇÃO EM PARTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 40, DE 19 DE FEVEREIRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, art. 7º, art. 8º, § 3º, inciso XII, e art. 9º, § 9º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I e III; IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 17, §§ 2º, 3º, 4º e 6º; SC Cosit nº 193, de 2015; SC Cosit nº 10, de 2015; Parecer Normativo Cosit nº 3, de 2012.

Relatório

A consulente informa que possui como ramos de atividades “comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e segurança” e “comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios”.

2. Afirma que “está sujeita ao recolhimento obrigatório da contribuição substitutiva consoante ao enquadramento pelo código CNAE relativo à sua atividade principal de que trata a Lei nº 12.546/2011 (Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, enquadrado na Classe CNAE 4781-4)” e requer esclarecimentos “quanto à aplicação da legislação tributária pertinente, para os casos em que de acordo com os artigos 7º a 9º da Lei referida, a empresa, enquanto no exercício regular de suas atividades, obriga-se ao recolhimento da contribuição previdenciária de 1% (IN/RFB nº 1436/2013), tendo como elemento de hipótese de incidência sua receita total, por força da classificação relativa à sua atividade principal, vinculada à maior receita auferida ou esperada”.

3. Acrescenta:

“A questão a ser elucidada tem por base a atual situação da consulente que se encontra paralisada e num futuro próximo iniciará o processo de encerramento de suas atividades. Nesse sentido, ressalta que diante desse evento a empresa não tem auferido receita em função das suas atividades e também indica que no quadro de funcionários ativo da empresa, resta apenas um administrador, cuja remuneração é mediante pro labore. Contudo, acrescenta que a empresa obteve ganhos oriundos de aplicação financeira e variação cambial ativa, os quais entendemos não constituir fato gerador da contribuição por não estarem compreendidos nos parâmetros da lei.”

4. Faz referência aos artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, ao Decreto nº 7.828, de 2012, e ao “Parecer Normativo nº 3, de 2012”, e questiona:

*“1) Considerando que a consulente, por força da sistemática da contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, recolheu, a partir do seu enquadramento, 1% sobre a sua receita total em substituição aos 20% sobre a folha de empregados e pró-labore. Atualmente, todavia, a sociedade encontra-se paralisada e, portanto, **não auferir receitas provenientes das vendas de bens nas operações de conta própria**. Nesse sentido, é correto o entendimento da consulente em afirmar que, uma vez obrigada ao recolhimento pela a sistemática da lei 12.546/2011, nos meses em que não auferir receita, não recolherá a contribuição de que trata a lei em comento?”*

2) As empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546/2011, cuja receita bruta estiver vinculada ao enquadramento pela CNAE, deverão considerar apenas a classificação relativa à sua atividade principal vinculada. Nesse passo, considerando essa afirmativa, mesmo que a empresa obtenha receitas de variação cambial e/ou aplicação financeira, devemos entender que essas receitas não se confundem com as receitas de que trata a Lei 12.546/2011 e que, portanto, não devem ser consideradas para fins de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva?

3) Outrossim, apenas para sitiar o tema e ratificar o entendimento da sistemática acima explanada, concluímos o seguinte:

Conforme exposto anteriormente, observa-se que o enquadramento pelo código CNAE, segundo a atividade principal, implica recolhimento pela sistemática substitutiva com base na integralidade da receita, se houver auferimento de receitas decorrentes das atividades da consulente, independentemente se existe ou não empregados vinculados à empresa.

Existindo funcionários, mesmo na figura de administrador e com retirada pro labore, porém não havendo receita vinculada a suas atividades, não há que se falar em recolhimento da contribuição, tendo em vista que, uma vez enquadrada na sistemática prevista na lei, o fato de ter ou não funcionários registrados não constitui pressuposto para a ocorrência do recolhimento da CPRB.

Por seu turno, não ocorrendo a hipótese de incidência (receita bruta vinculada ao enquadramento pela CNAE) e, concomitantemente, não possuir empregados nos parece inequívoco que não haverá a incidência do recolhimento, uma vez que não se configurou o fato gerador da contribuição.

Porém a consulente tem apresentado receitas financeiras (aplicações financeiras e variação cambial), neste caso denominadas outras receitas, mas não se tratam de receitas operacionais para a composição da base de cálculo da CPRB. Entendemos, inclusive, que não se trata de aplicação da proporcionalização o aludida pelo art. 6º do Decreto nº 7.828, de 2012.

É correto o entendimento da consulente quanto ao exposto?”

Fundamentos

5. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

6. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta eficaz não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

8. Nesse sentido, alerte-se que:

- do que se pode depreender da consulta formulada a atividade principal da empresa enquadra-se no inciso XII do §3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011 (empresas de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II); contudo, cabe à consulente verificar sua atividade principal nos termos da legislação;

- de acordo com entendimento proferido pela RFB na Solução de Consulta Cosit n.º 10, de 30 de janeiro de 2015, “*Para fins de enquadramento da atividade econômica principal da empresa (CNAE principal) deve ser considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, sendo receita bruta auferida a apurada no ano-calendário imediatamente anterior e receita bruta esperada a prevista para o ano calendário de início de atividades da empresa, não lhes sendo aplicada a regra da proporcionalização prevista no art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546, de 2011*” e “*Para fins de aplicabilidade da CPRB em decorrência de enquadramento no CNAE, deve-se considerar somente a atividade econômica principal da empresa, consoante o disposto nos §§ 9º e 10 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011. Caso apenas atividades secundárias (CNAE secundário) da empresa estejam em algum dos incisos dos arts. 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, não há que se falar em aplicação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, por expressa vedação legal, constante do § 9º do art. 9º da lei*”. Assim, para que a consultante esteja sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) no ano de 2014, no ano de 2013 a maior receita bruta auferida, nos termos da legislação, deve corresponder à atividade de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, enquadrado na Classe CNAE 4781-4, o que será adotado como ocorrido para fins desta Solução de Consulta, já que a consultante afirma estar sujeita à CPRB.

9. Feitas essas observações, passa-se à análise do questionamento “1)... *é correto o entendimento da consultante em afirmar que, uma vez obrigada ao recolhimento pela a sistemática da lei 12.546/2011, nos meses em que não auferir receita, não recolherá a contribuição de que trata a lei em comento?*”.

10. Preliminarmente, releva notar que a Lei nº 13.161, de 2015, publicada no D.O.U. de 31 de agosto de 2015, alterou, em seus arts. 1º e 2º, os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, e estabeleceu, em seu art. 7º, inciso I, vigência a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação quanto aos arts. 1º e 2º. Nesse sentido, a partir da competência de dezembro de 2015 tornou-se facultativo o regime substitutivo incidente sobre a receita bruta de que trata os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

11. O fato gerador da CPRB instituída pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, é o auferimento de determinadas receitas previstas na lei. Às empresas de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, enquadradas na Classe CNAE 4781-4, aplica-se a CPRB com base no inciso XII do §3º do art. 8º, e no Anexo II, da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 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.

(...)

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas:

(...)

XII - de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II desta Lei;

(...)

Anexo II

(...)

Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, enquadrado na Classe CNAE 4781-4

12. Na Solução de Consulta Cosit nº 16, de 16 de janeiro de 2014, em parte reproduzida a seguir, a Receita Federal do Brasil (RFB) firmou o entendimento de que as empresas do ramo da construção civil sujeitas ao regime de tributação substitutivo, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão a contribuição previdenciária prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, nem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

26. *Como mencionada atividade acha-se inserida no grupo 412 da CNAE, contemplado no inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, o recolhimento da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, fica substituída pela contribuição previdenciária incidente, exclusivamente, sobre a receita bruta, ainda que a Consulente exerça outras atividades não submetidas à contribuição previdenciária substitutiva.*

...

27. *Ainda com relação à base de cálculo, cabe observar que as empresas do ramo da construção civil sujeitas ao regime de tributação substitutivo, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão a contribuição previdenciária prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, nem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.*

13. Vale notar que não obstante o entendimento firmado no item 27 da SC Cosit nº 16, de 2014, tenha sido proferido para empresa cuja atividade principal está enquadrada no grupo 412 da CNAE, entende-se que a interpretação exposta nesse item aplica-se a todas 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, tendo em vista que, para essas empresas, 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 proporcionalização. É o que se depreende do art. 9º, § 9º, da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e do art. 17, § 4º, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

Instrução Normativa 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 ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 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.

(destacou-se)

14. Assim, a empresa que estava sujeita à CPRB no ano de 2014 vinculada a sua atividade principal, enquadrada no CNAE 4781-4 (inciso XII do §3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011), apurada, nos termos da legislação, levando-se em consideração o ano-calendário de 2013, nos meses de 2014 em que não auferiu receita bruta não estava obrigada a recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, nem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, independentemente de possuir empregados.

15. Ressalte-se que a conclusão constante do parágrafo anterior se restringe aos meses sem auferimento de receita no ano calendário de 2014, em virtude de ter sido adotado como premissa, com base em afirmação da consultante, de que estaria submetida à CPRB naquele período.

16. Já para os anos subsequentes, é preciso que a empresa verifique, nos termos da legislação, se estará submetida à sistemática da contribuição substitutiva ou da contribuição sobre a folha, reiterando-se que a contribuição substitutiva passou a ser facultativa a partir da competência dezembro de 2015. Em caso de ausência de receita em todo o ano calendário anterior, para fins de determinação da atividade principal da empresa e análise acerca de sua obrigatoriedade à CPRB (até a competência de novembro de 2015) ou acerca da faculdade de adotar à CPRB (a partir da competência de dezembro de 2015), deve ser aplicado o conceito de receita esperada para o próprio ano calendário, conforme entendimento exarado por meio de Solução de Consulta Cosit nº 193, de 5 de agosto de 2015, reiterado por meio de alteração na Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, promovida pela Instrução Normativa RFB nº 1.597, de 1º de dezembro de 2015:

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.

(...)

§ 6º No caso de empresas que tiveram suas atividades reiniciadas, aplica-se: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

I - o disposto no § 2º, se o período em que ficou inativa for inferior a 12 (doze) meses; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

II - o disposto no § 3º, se o período em que ficou inativa for superior a 12 (doze) meses. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

(destacou-se)

17. Relativamente ao questionamento “2) As empresas sujeitas ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546/2011, cuja receita bruta estiver vinculada ao enquadramento pela CNAE, deverão considerar apenas a classificação relativa à sua atividade principal vinculada. Nesse passo considerando essa afirmativa, mesmo que a empresa obtenha receitas de variação cambial e/ou aplicação financeira, devemos entender que essas receitas não se confundem com as receitas de que trata a Lei 12.546/2011 e que, portanto, não devem ser consideradas para fins de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva?”, verifica-se que o cerne da questão apresentada pela consulente é saber se receitas oriundas de aplicação financeira e de variação cambial ativa, na hipótese de não serem receitas decorrentes de atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, compõem a “receita bruta”, base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva. A matéria foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 40, de 19 de fevereiro de 2014, em parte reproduzida a seguir:

Definição de receita bruta para fins de incidência da CPRB

11 A primeira questão formulada pela consulente diz respeito à definição de receita bruta para fins de incidência da contribuição em comento. Sobre o assunto, cabe reproduzir parte do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, que, assim como o já citado art. 7º, foi objeto de várias alterações.

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

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

~~*II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações;*~~

~~*II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência encerrada)*~~

~~*a) de exportações; e (Incluída pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência encerrada)*~~

~~*b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Medida Provisória nº 601, de 2012) (Vigência encerrada)*~~

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

~~§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência)~~

~~I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência)~~

~~II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput e a receita bruta total. (Incluído pela Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência)~~

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

~~II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total, apuradas no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência~~

~~II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, 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 trata o caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vigência)~~

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 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. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)Produção de efeito e vigência

II –(VETADO);(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)Produção de efeito e vigência

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)Produção de efeito e vigência

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.(Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)Produção de efeito e vigência

(...)

*§ 12. Reconhece-se que as contribuições referidas no **caput** do art. 7º e no **caput** do art. 8º podem ser apuradas utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.(Incluído pela Medida Provisória nº 634, de 2013)*

12 Como bem observou a requerente, a norma legal, acima transcrita, não expôs de forma clara o conceito de receita bruta para fins de incidência da CPRB, refere-se apenas genericamente à expressão “receita bruta”. Para dirimir as questões suscitadas e a falta de uniformidade na interpretação dessa expressão, o Parecer Normativo nº 3, de 21 de novembro de 2012, cuidou de analisar a definição e a abrangência da base de cálculo da CPRB. A seguir, transcrevem-se os trechos de interesse do Parecer:

“Cuida-se de analisar a definição e a abrangência da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 , substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 .

2. Mais especificamente, cuida-se de perquirir a significação da expressão "receita bruta", estabelecida pela legislação supracitada como delimitadora da base de cálculo da mencionada contribuição substitutiva.

3. Ocorre que os dispositivos instituidores da citada contribuição substitutiva referiram-se genericamente à receita bruta, sem fazer remissão à legislação de qualquer outro tributo e sem estabelecer especificidades.

4. Nesse contexto, dúvidas têm sido suscitadas e a falta de uniformidade na interpretação do preceito em referência tem gerado insegurança jurídica, tanto para os sujeitos passivos como para a própria Administração Tributária, impondo-se a edição de ato uniformizador acerca da matéria.

Fundamentos

5. Inicialmente, transcrevem-se as disposições relevantes para a presente análise dos dispositivos legais que instituíram a contribuição previdenciária sobre a receita, arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 , em substituição às contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que preste serviço a determinadas pessoas jurídicas:

(...)

6. Conforme se observa, os dispositivos legais supratranscritos não estabeleceram conceito próprio para a receita bruta considerada na base de cálculo da contribuição substitutiva em comento.

Assim, implícita e inexoravelmente, adotou-se o conceito já utilizado na legislação de outros tributos federais.

7. De plano, verifica-se que, em submissão às disposições dos §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição Federal, a legislação erigiu como hipótese de incidência da contribuição substitutiva em lume o auferimento de receita por pessoa jurídica.

8. Assim, para elucidação do caso em estudo, recorre-se, inicialmente, à legislação da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois ambas ostentam, também, como hipótese de incidência o auferimento de receita por pessoa jurídica.

9. Nessa senda, devem-se analisar as disposições legais relativas ao regime de apuração cumulativa das mencionados contribuições sociais, vez que este é o regime estabelecido como regra na apuração da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 . Dispõem o art. 3º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 , e os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Lei nº 9.715, de 1998 .

"Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário."

Lei nº 9.718, de 1998 .

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica."

9.1. Deveras, impende reconhecer que, na redação vigente das normas supracitadas, **não há inovação em relação à definição de receita bruta já tradicionalmente constante de outras legislações**. Com efeito, analisando-se as disposições do inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, do art. 12 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, constata-se que, na redação atual, as normas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins adotaram, quanto ao regime de apuração cumulativa, a definição de receita bruta desde há muito entabulada na legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

10. Por didático, remete-se à compilação das normas relativas à receita bruta existentes no arcabouço normativo do citado imposto efetuada pelo art. 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que o regulamenta:

"Art. 279. 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

11. Ademais, a argumentação expendida nas razões do veto presidencial ao inciso VI do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011 , que se pretendia inserir por meio do art. 55 da Lei nº 12.715, de 2012 , corrobora o entendimento de que, **para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva em tela, deve-se adotar o**

conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. Eis a referida argumentação, constante da Mensagem de veto n.º 411, de 17 de setembro de 2012:

" Inciso VI do caput e inciso II do § 7º do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 , inseridos pelo art. 55 do projeto de lei de conversão 'VI - a receita bruta compreende o valor percebido na venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo também irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.'

'II - as reversões de provisões e as recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;'

Razão dos vetos

'Ao instituir conceito próprio, cria-se insegurança sobre sua efetiva extensão, notadamente quando cotejado com a legislação aplicável a outros tributos federais.' "

12. Portanto, forçoso concluir-se que, para determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 , a receita bruta compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia." (g.n.)

13. Por outro lado, acerca das exclusões da base de cálculo da contribuição substitutiva em exame não é necessário elaborar qualquer integração normativa por via interpretativa, pois as normas de regência estabeleceram expressamente as possibilidades de exclusão, conforme disposições do art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, compiladas no inciso II do art. 5º do Decreto n.º 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamenta a referida contribuição:

"Art. 5º Para fins do disposto nos arts. 2º e 3º:

(...)

II - na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita, poderão ser excluídos:

a) a receita bruta de exportações;

b) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

c) o IPI, quando incluído na receita bruta; e

d) 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."

Conclusão

14. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita

decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

b) podem ser excluídos da receita bruta a que se refere o item "a" os valores relativos: à receita bruta de exportações; às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e ao 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.

13 Portanto, o conceito de receita bruta, para fins de aplicação da Lei nº 12.546, de 2011, deve guardar consonância com aquele tradicionalmente utilizado na legislação tributária.

14 Assim, a receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição em análise compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, a receita decorrente da prestação de serviços em geral e o resultado auferido nas operações de conta alheia – receitas decorrentes de atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica. Não se computa nessa base de cálculo o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e excluem-se os valores correspondentes: a) às vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) à receita bruta de exportações; c) à receita bruta decorrente de transporte internacional de carga; d) ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e) ao 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.

15 No caso específico da questão em exame, pode-se concluir que outras receitas, porventura auferidas pela consulente, tais como receitas financeiras, variação cambial, recuperação de despesas, aluguéis etc., apesar de serem consideradas como receitas operacionais, não são receitas decorrentes de atividades constantes do objeto social da consulente, não devendo ser computadas como receita bruta, não compoendo, portanto, a base de cálculo da CPRB.

(destacou-se)

18. Vê-se, portanto, que a RFB já manifestou entendimento de que, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária, e de que receitas financeiras e decorrentes de variação cambial não compõem a base de cálculo da CPRB na hipótese de não serem receitas decorrentes de atividades que constituam o objeto social da pessoa jurídica.

19. Considerando que, nos termos do art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e que, de acordo com o seu art. 22, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, proponho, nessa parte, a vinculação da presente consulta à Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2014.

20. Por fim, do que se pode depreender do questionamento de nº 3, em verdade, trata de pedido à RFB de confirmação do entendimento da consulente relativamente aos questionamentos 1 e 2. Contudo, caso a interessada possua outras dúvidas, poderá formular nova consulta desde que atenda aos requisitos previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

21. Pelo exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

- 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, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão a contribuição previdenciária prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, nem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991;
- Para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária;
- As receitas financeiras e decorrentes de variação cambial não compõem a base de cálculo da CPRB na hipótese de não serem receitas decorrentes de atividades que constituam o objeto social da pessoa jurídica.

Assinado digitalmente
Regina Célia Rodrigues dos Santos
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente
Mirza Mendes Reis
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação em parte à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 5 de fevereiro de 2014, e à Solução de Consulta Cosit nº 40, de 2014. Divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

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