



Solução de Consulta n° 92 - Cosit

Data 14 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ALÍQUOTA. MATRÍCULA CEI DE RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. MANUTENÇÃO DA ALÍQUOTA.

A partir de 1º de dezembro de 2015, as empresas de construção civil, optantes pela sistemática de tributação prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, são submetidas à contribuição previdenciária de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a receita bruta.

No caso único e específico de a empresa de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, ser responsável pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS - CEI, aplicam-se a ela as regras de transição descritas no parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 13 da IN RFB n.º 1.436, de 2013, sendo mantida, até o encerramento da obra, a alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido.

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (na redação atualizada até a Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015), artigos 7º, *caput*, inciso IV, parágrafos 9º, incisos I a V, e 10, e 7º-A; Lei n.º 13.161, de 31 de agosto de 2015, artigo 2º; Código Tributário Nacional (CTN), artigo 100, inciso I; Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (na redação atualizada até a IN RFB n.º 1.607, de 11 de janeiro de 2016), artigos 1º, *caput*, parágrafo 5º, incisos I e II, 13, incisos I a V, parágrafo 4º, e 15; Solução de Consulta n.º 16 - Cosit, de 16 de janeiro de 2014; e Solução de Consulta n.º 90 - Cosit, de 2 de abril de 2014.

Relatório

A sociedade empresária, que tem atuação no ramo de construção civil, tendo como atividade principal a execução de instalações elétricas (Serviços Especializados para Construção Civil – CNAE 4321-5), por meio de procurador legalmente constituído, 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, *caput*, inciso IV, e *caput* do parágrafo 9º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com as alterações dadas pela Lei n.º 13.161, de 31 de agosto de 2015.

2. Relata a consulente que a empresa de construção civil, antes da vigência da Lei n.º 13.161, de 2015, estava submetida à alíquota de 2% (dois por cento) sobre a totalidade de sua receita bruta, e abrangia toda a cadeia de execução da obra (desde o responsável até os terceiros subcontratados), atendendo assim, a sistemática da desoneração da folha de pagamento.

2.1. A Consulente diz que com o advento da Lei n.º 13.161, de 2015, houve a majoração da alíquota para o percentual de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), mas manteve a tributação, até o seu término, para a obra já inserida na alíquota de 2% (dois por cento) cuja matrícula CEI da obra tenha sido efetuada nos períodos especificados, bem como instituiu o mecanismo da opção por esse regime de substituição previdenciária.

2.2. Adiciona que as obras, cujos responsáveis da obra efetuaram o cadastro CEI até 30 de novembro de 2015, terão a tributação à alíquota de 2% (dois por cento) sobre as receitas auferidas pela empresa.

2.3. A juízo da consulente, em relação ao regime de tributação à alíquota de 2% (dois por cento), a lei não é explícita quanto aos terceiros prestadores de serviços, que não são responsáveis pelas matrículas CEI's, mas estão inseridos no âmbito da incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), sendo esta sua situação, ou seja, não está claro se aquele percentual (2%) incidente sobre a matrícula CEI efetuada antes de 30 de novembro de 2015 (que não foi de sua responsabilidade) estende-se às empresas contratadas ou subcontratadas, uma vez que executam parcialmente obra tributada por essa alíquota e vinculam seus empregados/segurados à correspondente CEI.

2.4. Após considerar os efeitos econômicos da desoneração da folha, o princípio geral da segurança jurídica (respeitar os contratos juridicamente consolidados), o ato de não se poder interpretar um texto legal de modo a esvaziar praticamente por completo a sua utilidade, a intenção do legislador em manter, para as obras em andamento, um único regime de tributação até o seu final, e, ainda, a vinculação dos empregados à matrícula CEI de cada obra, mesmo esta não sendo de sua responsabilidade, portanto, satisfazendo a norma contida no artigo 13, parágrafo 4º, da IN RFB n.º 1.436, de 2013, conclui, em resumo, **“que as empresas contratadas ou subcontratadas, com CNAE 4321-5, que tenha efetuado a opção de tributação sobre a receita bruta, e que não sejam responsáveis pela matrícula CEI, podem ser tributadas pela alíquota de 2%, e não pela alíquota de 4,5%.”**

3. Por final, a consulente apresenta três questões, a saber:

3.1. “No tocante às obras em que a matrícula CEI tiver sido obtida até 30/11/2015, e que a Consulente **não** for responsável pela referida matrícula e que a Consulente fez opção de ser tributada pela CPRB, e os empregados/segurados estiverem vinculados às respectivas CEIS conforme GFIP, o recolhimento da Contribuição Substitutiva é obrigatório,

permanecerá até o final da obra e **se sujeita à alíquota de 2% (dois por cento) e não a 4,5% (quatro e meio por cento)?**”

3.2. “No tocante às obras em que a matrícula CEI tiver sido obtida até 30/11/2015, e que a Consulente **não** for responsável pela referida matrícula, e a Consulente for contratada antes de 30/11/2015, e que a Consulente fez opção de ser tributada pela CPRB, e os empregados/segurados estiverem vinculados às respectivas CEIS conforme GFIP, o recolhimento da Contribuição Substitutiva é obrigatório, permanecerá até o final da obra e **se sujeita à alíquota de 2% (dois por cento) e não a 4,5% (quatro e meio por cento)?**”

3.3. “O benefício da manutenção da tributação à alíquota de 2%, que favorece as obras em que a matrícula CEI tiver sido obtida até 30/11/2015 é extensivo aos contratados e subcontratados, desde que sua atividade principal atenda aos requisitos da lei e desde que estes forem contratos antes de 30/11/2015?”

Fundamentos

4. Importa destacar, de início, 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. É necessário ressaltar 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 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. No presente caso, observa-se que a consulente apresenta, como fundamentação de sua dúvida, o artigo 7º, *caput*, inciso IV, e o *caput* do parágrafo 9º, da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com as alterações dadas pela Lei n.º 13.161, de 31 de agosto de 2015.

6.1. Como resumido pela consulente, o cerne de sua questão diz respeito à possibilidade de as empresas contratadas ou subcontratadas, com CNAE 4321-5, que tenham efetuado a opção de tributação sobre a receita bruta, e que não sejam responsáveis pela matrícula CEI, poderem ser tributadas pela alíquota de 2% sobre a receita bruta, e não pela alíquota de 4,5%.

7. Tendo como ponto de partida, traz-se a lume o dispositivo legal referenciado na consulta, qual seja, a Lei n.º 12.546, de 2011, na sua redação mais recente atualizada até à Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015, *in verbis*:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos 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:

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

(...)

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras:

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término;

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra.

(...)

*Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de **call center** referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do **caput** do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).*

(...)

8. Salienta-se que os dispositivos legais reproduzidos, artigo 7º, incisos IV e parágrafo 9º, foram incluídos na Lei n.º 12.546, de 2011, pela Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, sendo que esta marcou a vigência, no que tange ao inciso IV, para a partir de 1º de novembro de 2014, conforme seu artigo 49, inciso II, alínea “a”. Quanto ao artigo 7º-A, na redação dada pela Lei n.º 13.202, de 2015, demarcou-se sua vigência para 1º de dezembro de 2015, segundo seu artigo 16, inciso I.

8.1. Observa-se que a Lei n.º 12.844, de 2013, colocou nessa sistemática de substituição tributária, das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos pela contribuição incidente sobre a receita bruta, as empresas do setor da construção civil enquadradas, dentre outros, no grupo 432 da CNAE 2.0, grupo em que se localiza a consulente, notando-se que durante sua vigência aquela lei tinha o caráter de compulsoriedade, entretanto, com o advento da atual redação dada pela Lei n.º 13.202, de 2015, passou a ser faculdade da

interessada aderir ou não a essa sistemática de tributação, ou seja, a partir de 1º de dezembro de 2015 essa substituição deixou de ser obrigatória, cabendo às empresas que se enquadram no *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, optarem ou não por contribuir sobre a folha de pagamentos ou sobre a receita bruta, nos termos ali tipificados.

8.2. De relevância convém destacar a determinação contida no artigo 7º-A, segundo o qual, com exceção das empresas de *call center*, das empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0, das empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0, e das as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0, que têm alíquotas diferenciadas, todas as demais atividades listadas no *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, passaram a ser tributadas à alíquota e 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), aí incluídas as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

8.3. Claro está que as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, que, por opção, aderirem à sistemática da Lei n.º 12.546, de 2011, desde o dia 1º de dezembro de 2015 passaram a contribuir com um percentual de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta das obras que realizarem.

8.4. Do texto legal também se evidencia que as alterações promovidas pela Lei n.º 12.844, de 2013, quanto aos efeitos produzidos em função das datas em que as obras foram matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI, impôs regras específicas para aplicação da substituição previdenciária da contribuição sobre a folha de pagamentos pela contribuição sobre a receita bruta exclusivamente às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

9. O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro 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;

(...)

10. 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.

11. A partir dessas considerações gerais a respeito do conceito de *legislação tributária*, listam-se, da lavra do Secretário da Receita Federal do Brasil, os dispositivos incrustados da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (na redação atualizada pela IN RFB n.º 1.607, de 11 de janeiro de 2016), ato normativo por excelência, cuja essência, nos artigos referenciados, guarda estrita pertinência com a matéria consultada. Reproduzem-se, então, os seguintes dispositivos da IN mencionada, *in verbis*:

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzem os itens listados no Anexo II incidirão 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.

(...)

§ 5º As empresas de que trata o caput estarão sujeitas à CPRB:

I - obrigatoriamente, até o dia 30 de novembro de 2015; e

II - facultativamente, a partir de 1º de dezembro de 2015.

(...)

Art. 13. Aplicam-se às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra, as seguintes regras para fins de recolhimento:

I - para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, até o seu término;

II - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do art. 1º, até o seu término;

II - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta até o término das obras;

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do art. 1º, como na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

III - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de junho e 31 de outubro de 2013, a contribuição previdenciária poderá incidir sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento na forma prevista nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, de acordo com a opção;

IV - para obras matriculadas no CEI depois de 1º de novembro de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do art. 1º, até o seu término.

IV - para obras matriculadas no CEI no período compreendido entre 1º de novembro de 2013 e 30 de novembro de 2015, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta até o término da obra; e

V - para obras matriculadas no CEI a partir de 1º de dezembro de 2015, a contribuição previdenciária poderá incidir sobre a receita bruta ou sobre a folha de pagamento na forma prevista nos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, de acordo com a opção. (grifos de acréscimos)

(...)

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos segurados vinculados especificamente às obras matriculadas no CEI de responsabilidade da empresa construtora. (grifos de acréscimos)

(...)

Art. 15. No caso de empresa construtora que não seja responsável pela matrícula da obra, o recolhimento da contribuição previdenciária relativa aos segurados da administração e da obra será consolidado em um único documento de arrecadação vinculado ao CNPJ da empresa. (grifos de acréscimos)

(...)

ANEXO I

SETOR	Data do Ingresso	Alíquotas	
5. Construção Civil			
Empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 (1)	1º/04/2013	Até 03/06/2013 E	2,0%
	1º/11/2013	Até 30/11/2015	2,0%
		A partir de 1º/12/2015 (2)	4,5%

1- Pode antecipar para 4 de junho sua inclusão na tributação substitutiva prevista no art. 1º desta Instrução Normativa, mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva relativa a junho de 2013.

2 - A alíquota permanecerá 2% (dois por cento) até o encerramento das obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI nos períodos compreendidos entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, entre 1º de junho de 2013 e 31 de outubro de 2013 (nos casos em que houve opção pela CPRB) e entre 1º de novembro de 2013 e 30 de novembro de 2015.

11.1. Segundo se verifica, a toda vista, a IN RFB n.º 1.436, de 2013, de maneira cristalina, determina que o procedimento que tem como parâmetro as datas das matrículas CEI's somente se aplica àquelas empresas que são responsáveis pelas matrículas CEI's das obras que executam, portanto, não havendo possibilidade de sua extensão às demais que não são assim responsáveis; ademais, também o próprio texto normativo especifica, no parágrafo 4º do artigo 13 da Instrução Normativa sob reproche, com mais propriedade ainda, o imperativo no sentido de que o disposto no *caput* desse aplica-se somente aos segurados vinculados especificamente às obras matriculadas no CEI de responsabilidade da empresa construtora.

11.2. Por outro lado, caminhando com a mesma persecução, salienta-se, inclusive, que o artigo 15 da reproduzida Instrução Normativa determina o procedimento tributário quando se tratar de obra cuja matrícula CEI não seja de responsabilidade da empresa construtora, tempo em que, para o recolhimento das contribuições previdenciárias pertinentes aos segurados que trabalham numa obra nesta condição (repita-se, cuja matrícula CEI não seja de sua responsabilidade), a empresa deverá recolher tais contribuições num único documento de arrecadação vinculado ao seu CNPJ, diferentemente do caso em que for responsável pela matrícula CEI, quando o recolhimento será vinculado ao CEI da obra, e não ao CNPJ da empresa.

11.3. Há, ainda, a se destacar, que a IN RFB n.º 1.436, de 2013, na versão reproduzida anteriormente, mediante atualização dada ao Anexo I pela IN RFB n.º 1.607, de 2016, especificou, com base nas vigências das leis que tratam da matéria, a periodicidade de sua aplicação, mostrando, sem maiores dificuldades, o prazo de vigência e o interstício de

validade das alíquotas, conforme se verifica pela reprodução de parte desse Anexo no respeitante ao que aqui interessa. Neste ponto, considerando a faculdade de adesão ou não à sistemática da substituição previdenciária a partir de 1º de dezembro de 2015, nota-se que as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, desde 1º de dezembro de 2015, passaram a contribuir com um percentual de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta das obras que realizarem, somente mantendo-se, até o encerramento, a alíquota de 2% (dois por cento) para aquelas obras executadas por empresas que tenham sido responsáveis pelas matrículas CEI's pertinentes, e na forma das datas discriminadas.

11.4. A manutenção da alíquota de 2% não decorre diretamente do disposto no §9º do art. 7º da lei nº 12.546/2011, mas sim de sua conjugação com o disposto no art. 2º da Lei nº 13.161, de 2015. Veja-se:

Art. 2º A contribuição de que trata o caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, permanecerá com a alíquota de 2% (dois por cento) até o encerramento das obras referidas: (Vigência)

I - no inciso II do § 9º do art. 7º da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011;

II - no inciso III do § 9º do art. 7º da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, nos casos em que houve opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta; e

III - no inciso IV do § 9º do art. 7º da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia anterior à data da vigência do art. 1º desta Lei. (Grifos nossos)

12. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, demandada a respeito da incidência tributária da contribuição previdenciária substitutiva prevista no inciso IV do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, firmou entendimento ao fazer a perfeita diferença dessa ocorrência em face das matrículas CEI's que são ou não de responsabilidade da empresa de construção civil, segundo se colaciona, a seguir, pelo excerto da Solução de Consulta n.º 16 – Cosit, de 16 de janeiro de 2014, que, por analogia, pode corroborar o entendimento até aqui concluído, *in fine*:

Da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta

8. *A Constituição Federal de 1988, no § 13 de seu artigo 195, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, 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.*

9. *Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, 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 da mão de obra e a redução dos custos de produção e exportação.*

10. *Mencionada Medida Provisória foi convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a qual foi objeto de várias alterações, inclusive para inserção de novos segmentos econômicos e para redução da alíquota fixada em seu art. 7º (de 2,5% para 2,0%), tendo uma dessas modificações sido promovida pela Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, que inseriu, no regime de tributação substitutivo, algumas empresas do setor de construção civil, como se pode verificar a seguir:*

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

[...]

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

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

12. Seguidamente, a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013 promoveu alterações na Lei nº 12.546, de 2011, dentre as quais a previsão de retorno das mencionadas empresas ao regime substitutivo a partir de 01/11/2013. Confira-se, a seguir, as regras de tributação trazidas pela Lei nº 12.546, de 2011, com as modificações introduzidas pela Lei nº 12.844, de 2013, para as empresas de construção civil enquadradas num dos citados grupos da CNAE:

Art. 7º [...]

[...]

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0.

[...]

§ 9º Serão aplicadas às empresas referidas no inciso IV do caput as seguintes regras:

I - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, até o seu término;

II - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

III - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI no período compreendido entre 1º de junho de 2013 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária poderá ocorrer, tanto na forma do caput, como na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - para as obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI após o primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei, o recolhimento da contribuição previdenciária deverá ocorrer na forma do caput, até o seu término;

V - no cálculo da contribuição incidente sobre a receita bruta, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 9º, as receitas provenientes das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido na forma dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irrevogável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (os destaques não são do original)

13. De acordo com os dispositivos acima reproduzidos, as empresas de construção civil que exercem atividades “enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439” da CNAE 2.0 e que são responsáveis pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS – CEI devem recolher a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com observância do seguinte critério:

obrigatoriamente, para as obras matriculadas entre 01/04/2013 a 31/05/2013 até seu término;

obrigatoriamente, para as obras matriculadas a partir de 01/11/2013 até o seu término;

facultativamente, para as obras matriculadas entre 01/06/2013 a 31/10/2013 até o seu término.

14. Por outro lado, as empresas enquadradas nos referidos grupos da CNAE deverão recolher as contribuições previdenciárias descritas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, com base na folha de pagamento, observando o que segue:

obrigatoriamente, para as obras matriculadas até 31/03/2013 até o seu término;

facultativamente, para as obras matriculadas entre 01/06/2013 a 31/10/2013 até o seu término.

15. Assim, conquanto a Medida Provisória nº 601, de 2012, tenha perdido sua validade em 04/06/2013, o inciso III do § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, acima transcrito, possibilitou às empresas de construção civil responsáveis pela matrícula das obras, aí contempladas as construtoras contratadas para execução de obra por empreitada total (art. 19, II, “c” e art. 26, I, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009), recolherem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, no regime de tributação substitutivo, sem solução de continuidade, até a entrada em vigor da Lei nº 12.844, de 2013 (01/11/2013).

16. Convém observar, neste ponto, que a Lei nº 12.546, de 2011, ao submeter as empresas do ramo de construção civil enquadradas num dos grupos 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0 ao regime de tributação substitutivo, conferiu tratamento diferenciado àquelas responsáveis pela matrícula da obra no CEI e às que não são responsáveis por essa matrícula.

17. Na hipótese de a empresa contratada não ser a responsável pela execução da matrícula CEI, como é o caso das obras ou serviços de construção civil executados mediante contrato de empreitada parcial ou subempreitada (art. 26, II, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009), a contribuição previdenciária enunciada nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, será substituída integralmente pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, independentemente do momento em que foi efetuada a matrícula da obra pela empresa contratante ou da data em que foi celebrado o referido contrato ou, mesmo, de a obra não estar sujeita à inscrição no CEI.

13. Depreende-se do texto reproduzido que, mesmo no caso das empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, taxativamente submetidas à transição vinculada às datas das matrículas CEI's, existe a diferença da sistemática de aplicação da substituição, pois, caso as matrículas **não sejam de suas responsabilidades**, a contribuição previdenciária será substituída integralmente pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, **independentemente do momento em que tiver sido efetuada a matrícula CEI da obra**.

14. Pode-se alinhar uma outra decisão administrativa da Cosit relativamente ao caso que ora se aprecia – é que, por intermédio da Solução de Consulta n.º 90, de 2 de abril de 2014, foi novamente esclarecida a incidência previdenciária quando se tratar de obra ou serviço de construção civil cuja matrícula não é de responsabilidade da empresa executora, o que se constata pelos excertos a seguir reproduzidos, *in verbis*:

8. *Atente-se para o fato de que o objetivo dessa alteração legal foi desonerar todas as empresas do setor de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0. Conseqüentemente, a sujeição à CPRB de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, por parte de empresa enquadrada no inciso IV do mesmo artigo, ocorre **unicamente** em razão do enquadramento de sua atividade na CNAE 2.0.*

8.1. *Em que pese a norma visar a desoneração das empresas do setor de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 ou 439 da CNAE 2.0, é de se ver que, tratando-se de empresa que aufere receita de obra, cuja matrícula no Cadastro Específico do INSS – CEI é de sua responsabilidade, um fato alheio ao enquadramento na CNAE tem influência direta no cálculo da sua contribuição substitutiva: a data da matrícula da obra de construção civil.*

8.2. *Nesse caso, e somente nesse caso, no cálculo da CPRB a empresa deve observar o disposto no § 9º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, regulamentado pelo art. 13 da IN RFB nº 1.436, de 2013. Pelas informações dadas pela consulente infere-se que ela não é responsável pela matrícula CEI das obras em que presta os serviços de instalações elétricas e hidráulicas. Todavia, a abordagem das disposições desse parágrafo é fundamental para facilitar a elucidação das dúvidas apresentadas. Abaixo transcreve-se o referido art. 13 da IN RFB nº 1.436, de 2013 (sublinhou-se):*

(...)

8.3. *Percebe-se que, de acordo com esse artigo, dependendo da data em que tenha sido matriculada a obra de construção civil de responsabilidade da empresa sujeita à CPRB, a receita dela decorrente irá compor ou não a base de cálculo dessa contribuição.*

8.4. *Contrario sensu, se a empresa de construção civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, executar serviços em obra cuja matrícula CEI não é de sua responsabilidade (**este é o caso da consulente**), não há que serem observadas as disposições do art. 13 da IN RFB nº 1.436, de 2013. Conseqüentemente, nos períodos em que a empresa está sujeita à CPRB (01.04.2013 até 31.05.2013, e de 01.11.2013 até 31.12.2014), é irrelevante para fins de cálculo dessa exação a data em que tenha sido realizada a matrícula CEI da obra de construção civil na qual os serviços serão executados, ou mesmo a data em que essa obra será encerrada, devendo ser observada tão somente a data de prestação dos serviços. Com efeito, repita-se, as disposições do art. 13 da IN RFB nº 1.436, de 2013, somente são relevantes no cálculo da CPRB de empresa responsável pela matrícula CEI da obra. (Destaques de transcrição)*

Conclusão

14. À vista do exposto, e respondendo conjuntamente os questionamentos da consulente, conclui-se:

a) a partir de 1º de dezembro de 2015, as empresas de construção civil, optantes pela sistemática de tributação prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, são submetidas à contribuição previdenciária de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a receita bruta; e

b) no caso único e específico de a empresa de construção de civil, enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, **ser responsável pela matrícula da obra no Cadastro Específico do INSS - CEI**, aplicam-se a ela as regras de transição descritas no parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, e no artigo 13 da IN RFB n.º 1.436, de 2013, sendo mantida, até o encerramento da obra, a alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta para efeito de quantificação do montante do tributo devido.

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

assinado digitalmente
CAUBI CASTELO BRANCO
Auditor-Fiscal da RFB

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

assinado digitalmente
WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03

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

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

Ordem de Intimação

18. 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