



---

## Solução de Consulta nº 125 - Cosit

**Data** 9 de fevereiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. FUNDAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

As fundações, entidades sem fins lucrativos, não se enquadram no conceito de empresa previsto no inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, não se lhes aplicando, portanto, o disposto no art. 8º, § 3º, XVI, da Lei nº 12.546, de 2011, que prevê a incidência de contribuição substitutiva sobre a receita bruta para as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 6010-1 e 6021-7 da CNAE.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. IRRETRATABILIDADE. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. DESCABIMENTO.**

A irretratabilidade na opção pelo regime de recolhimento da receita bruta só encontra fundamento nos casos de empresas que estão autorizadas legalmente a contribuir pelo referido regime e somente a partir de 2016, não se aplicando às entidades sem fins lucrativos que estão obrigadas ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. RECOLHIMENTO INDEVIDO. RETIFICAÇÃO GFIP. NECESSIDADE.**

O recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre a receita bruta por pessoa jurídica obrigada ao recolhimento de contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento implica na omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária patronal em todas as GFIP porventura transmitidas, uma vez que os valores de contribuições sobre a receita bruta são declarados em DCTF e na EFD-Contribuições. De conseguinte, a retificação das GFIP é medida que se impõe, na forma estabelecida no item 1.2 do “Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4”.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, de 2011, arts. 8º, § 3, XVI e 9º, VII, Lei nº 12.844, de 2013, art. 49, IV, “b”, ADI RFB nº 11, de 2015, IN RFB

nº 1.436, de 2013, art. 1º, §§ 5º, I e II e 6º, I e II e Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4, item 1.2.

## Relatório

A Consulente, pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de fundação, com atuação na área de comunicação, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal por meio da qual informa que a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, prevê a possibilidade de as empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens enquadradas nas classes 6010-1 e 6021-7 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE contribuir para a Previdência Social sobre o valor da receita bruta (art. 8º, § 3, XVI).

2. Relata que as fundações que desenvolvem as atividades referidas no inciso XVI do § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, detinham a possibilidade de optar pelo regime da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB. Entretanto, a Lei 12.844, de 19 de julho de 2013, incluiu a previsão de que somente as empresas mencionadas no inciso VII do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011, poderiam contribuir sobre a receita bruta.

3. Afirma que contribuiu sobre a receita bruta nos anos de 2014 e 2015, com amparo na legislação citada, pelo fato de exercer as atividades previstas nas classes 6010-1 (rádio) e 6021-7 (televisão aberta) da CNAE.

4. Observa que a Solução de Consulta nº 6.021 - SRRF06/Disit, de 13 de maio de 2015, deixou claro que o conceito de "empresa" não abrangia entidades ou associações sem fins lucrativos, impossibilitando-lhe de optar pela contribuição previdenciária substitutiva.

5. Em face do exposto, procurou retificar as Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP e recolher a quota patronal. No entanto, foi informada por agentes fiscais do e-CAC da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, por duas vezes, sobre a impossibilidade de se fazer as retificações para os anos de 2014 e 2015, uma vez que a legislação prevê a irretratabilidade para todo o ano-calendário (Lei 12.546, de 2011, art. 7º, § 8º e Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, art. 1º, § 5º).

6. Registra que embora tenha recolhido a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, somente em 2016 é que lhe foi possibilitada a opção de pagamento da contribuição pela quota patronal, em face da edição da Instrução Normativa RFB nº 1.597, de 1º de dezembro de 2015, que alterou a IN RFB nº 1.436, de 2013.

7. Formula, ao fim, os seguintes questionamentos:

7.1. Tendo em vista os regramentos da época e sendo a consulente entidade sem fins lucrativos, com atividade nas classes 6010-1 e 6021-7 da CNAE, é correto a manutenção do recolhimento sobre a receita bruta para os anos-base de 2014 e 2015?

7.2. Se a resposta for negativa, é possível a retificação das GFIP?

## Fundamentos

### *Impossibilidade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta*

8. Registre-se, inicialmente, que a contribuição sobre a receita bruta aplicada às empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei n.º 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 6010-1 e 6021-7 da CNAE, se tornou obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2014, nos termos do que dispõe o artigo 8º, § 3, XVI da Lei n.º 12.546, de 2011, redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013, combinado com art. 49, V desta última, assim descritos:

Lei n.º 12.546, de 2011

“Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuição 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 art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012)

(...)

XVI - jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei n.º 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

Lei n.º 12.844, de 2013

Art. 49. Esta Lei entra em vigor:

(...)

IV - a partir de 1º de janeiro de 2014 em relação:

(...)

b) aos incisos XIII, XIV, XV e XVI do § 3º e ao § 10, do art. 8º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, acrescentados pelo art. 13 desta Lei; e

9. O conceito de empresa para fins de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, por seu turno, foi veiculado pela mesma Lei n.º 12.844, de 2013, que incluiu o inciso VII no art. 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, nos seguintes termos:

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

(...)

---

*VII - para os fins da contribuição prevista no caput dos arts. 7º e 8º, considera-se empresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a cooperativa, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

10. A leitura do dispositivo transcrito revela que as entidades sem fins lucrativos não foram contempladas no conceito de empresa para fins de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que significa dizer que a Consulente estava obrigada a recolher a contribuição previdenciária patronal, nos anos de 2014 e 2015, sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos que lhe prestaram serviços (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, I e III)

11. Observe-se, por importante, que o Ato Declaratório Interpretativo - ADI RFB nº 11, de 10 de dezembro de 2015, explicitou que o conceito de empresa veiculado pela Lei nº 12.844, de 2013, produz efeitos inclusive para período anterior à sua inclusão na Lei nº 12.546, de 2011. Eis o teor do referido ADI:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, declara:*

*Art. 1º. O conceito de empresa, aplicável aos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, é o constante no art. 9º, VII, da referida Lei, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, inclusive para o período anterior a sua inclusão.*

12. Assim, as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 2002, enquadradas nas classes 6010-1 e 6021-7 da CNAE, constituídas sob a forma de fundação (entidade sem fins lucrativos), já estavam impossibilitadas de contribuir sobre a receita bruta no ano-calendário de 2014, quando a Lei nº 12.844, de 2013, tornou obrigatório o enquadramento das referidas empresas no regime substitutivo, desde que constituídas sob alguma das formas previstas no inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

13. Acrescente-se, por oportuno, que o entendimento exposto acima se harmoniza com o disposto na Solução de Consulta nº 220 - Cosit, de 15 de agosto de 2014, muito embora esta solução de consulta se refira a empresa prestadora de serviços constante do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, e não às empresas relacionadas no art. 8º do mesmo diploma legal. O teor da ementa da Solução de Consulta nº 220 - Cosit, de 2014, é o seguinte:

***Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias***

*As entidades ou associações sem fins lucrativos não se enquadram no conceito de empresa previsto no inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, não se lhes aplicando, portanto, o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, que prevê a incidência de contribuição substitutiva sobre a receita bruta.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 12.546, de 2011, arts. 7º e 9º; Lei n.º 12.844, de 2013, art. 13.*

### ***Possibilidade de retificação das GFIP***

14. A Consulente quer saber se pode retificar as GFIP para o período de 2014 e 2015, caso não esteja autorizada a contribuir sobre a receita bruta. Afirma que lhe foi informado não ser possível realizar as retificações, em face de previsão normativa de irretratabilidade da opção pelo regime de contribuição sobre a receita bruta.

15. A matéria está disciplinada nos parágrafos 5º a 9º do art. 1º da Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013, redação dada pela Instrução Normativa n.º 1.597, de 1º de dezembro de 2015, nos seguintes termos:

*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 n.º 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*(...)*

*§ 5º As empresas de que trata o caput estarão sujeitas à CPRB: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*I - obrigatoriamente, até o dia 30 de novembro de 2015; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*II - facultativamente, a partir de 1º de dezembro de 2015. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 6º A opção pela CPRB será manifestada: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*I - no ano de 2015, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência dezembro de 2015; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1ª (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 7º No caso de empresas que contribuam simultaneamente com base nos Anexos I e II, a opção de que trata o § 6º valerá para ambas as contribuições, vedada a opção por apenas uma delas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 8º A contribuição previdenciária das empresas de que trata o caput que não fizerem a opção pela CPRB na forma prevista no § 6º incidirá sobre a folha de pagamento na forma prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

*§ 9º No caso de empresas que se dediquem a atividades ou fabriquem produtos sujeitos a diferentes alíquotas da CPRB, o valor da contribuição será calculado mediante aplicação da respectiva alíquota sobre a receita bruta correspondente a cada atividade ou produto. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)*

16. A legislação transcrita evidencia que 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, obrigatoriamente, até o dia 30 de novembro de 2015; facultativamente, a partir de 1º de dezembro de 2015, sendo que a opção será manifestada no ano de 2015, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência dezembro de 2015 e, a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou a primeira competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário.

17. Embora as atividades desenvolvidas pela Interessada estejam relacionadas no Anexo I, ela não podia contribuir, até o dia 30 de novembro de 2015, sobre a receita bruta, por se tratar de entidade sem fins lucrativos que não se enquadrava no conceito de empresa previsto na Lei nº 12.546, de 2011. Logo, deveria ter recolhido a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento.

18. A partir de 1º de dezembro de 2015 o recolhimento sobre a receita bruta passou a ser facultativo para as empresas relacionadas no Anexo I ou Anexo II da IN RFB nº 1.436, de 2013, mediante opção. A facultatividade, no entanto, não se aplica à Consulente, pelo mesmo motivo, qual seja, o não enquadramento no conceito de empresa previsto na Lei nº 12.546, de 2011.

19. A irretratabilidade na opção pelo regime de recolhimento da receita bruta só encontra fundamento nos casos de empresas que estão autorizadas legalmente a contribuir pelo referido regime e somente a partir de 2016 (IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 1º, § 6º, II), não se aplicando às entidades sem fins lucrativos, as quais não foram contempladas no conceito de empresa previsto na Lei nº 12.546, de 2011, e que, por isso mesmo, estão obrigadas ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

20. Em outras palavras: descabe falar em irretratabilidade no caso de pessoa jurídica que, indevidamente, recolheu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, porquanto a possibilidade de se fazer a opção entre uma ou outra forma de recolhimento, que não foi conferida às entidades sem fins lucrativos, é que conduz à irretratabilidade de opção pelo regime de recolhimento para todo o ano-calendário, a partir de 2016.

21. A Consulente recolheu, indevidamente, durante os anos de 2014 e 2015, contribuição previdenciária sobre a receita bruta, quando deveria ter recolhido sobre a folha de pagamento. O recolhimento indevido implica na omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária patronal em todas as GFIP porventura transmitidas, uma vez que os valores de

contribuições sobre a receita bruta são declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, art. 6º, XII) e na Escrituração Fiscal Digital das contribuições incidentes sobre a receita - EFD-Contribuições (Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, art. 4º, V).

22. De conseguinte, a Interessada não só pode como deve realizar as retificações das GFIP, na forma estabelecida no item 1.2 do “Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4”.

## Conclusão

23. As fundações, entidades sem fins lucrativos, não se enquadram no conceito de empresa previsto no inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, não se lhes aplicando, portanto, o disposto no art. 8º, § 3º, XVI, da Lei nº 12.546, de 2011, que prevê a incidência de contribuição substitutiva sobre a receita bruta para as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei no 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 6010-1 e 6021-7 da CNAE.

24. A irretratabilidade na opção pelo regime de recolhimento da receita bruta só encontra fundamento nos casos de empresas que estão autorizadas legalmente a contribuir pelo referido regime e somente a partir de 2016, não se aplicando às entidades sem fins lucrativos que estão obrigadas ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

25. O recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre a receita bruta por pessoa jurídica obrigada ao recolhimento de contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento implica na omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária patronal em todas as GFIP porventura transmitidas, uma vez que os valores de contribuições sobre a receita bruta são declarados em DCTF e na EFD-Contribuições. De conseguinte, a retificação das GFIP é medida que se impõe, na forma estabelecida no item 1.2 do “Manual da GFIP/SEFIP para usuários do SEFIP 8.4”.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente  
MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da COPEN.

Assinado digitalmente  
ALBA ANDRADE DE OLIVEIRA DIB  
Auditora-Fiscal da RFB  
Chefe Substituta da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente  
**MIRZA MENDES REIS**  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da COPEN

## **Ordem de Intimação**

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

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