



Solução de Consulta nº 620 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO DE OBRA DE INFRAESTRUTURA. ALÍQUOTA. OPÇÃO. CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO DA RECEITA.

No período de 1º de janeiro de 2014 a 30 de novembro de 2015, a empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadrada no grupo 421 da CNAE 2.0, é tributada, somente nesse período, à alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta, sem qualquer vinculação com as datas das matrículas CEI's.

A partir de 1º de dezembro de 2015, a empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadrada no grupo 421 da CNAE 2.0, optante pela sistemática de tributação prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, é submetida à contribuição previdenciária de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a receita bruta, não havendo qualquer interferência da data da matrícula CEI e sua consequência quanto à substituição previdenciária até o término da obra.

A contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que trata o artigo 7º, inciso VII da Lei nº 12.546, de 2011, pode ser apurada de acordo com os mesmos critérios adotados na legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para reconhecimento, no tempo, de receitas e para diferimento do pagamento dessas contribuições;

No período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, tem como base de cálculo a folha de pagamento, o que importa, para fins de recolhimento, é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e, no período em que é devida a contribuição substitutiva sobre a receita bruta, o que deve ser considerado é o momento em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não sendo possível, para fins de exclusão ou não dessa receita da base de cálculo, a confrontação de eventos sujeitos a diferenciados regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 364 - COSIT, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014; À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 115 - COSIT, DE 12 DE MAIO DE 2015.

Somente 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 é que se aplica a regra de transição descrita 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.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 165 - COSIT, DE 18 DE JUNHO DE 2015.

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*, incisos IV e VII, parágrafos 9º, *caput*, e 10, 7º-A, 9º, parágrafos 12 a 14 e 16; Lei n.º 13.161, de 31 de agosto de 2015, artigo 2º, *caput* e inciso III; 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*, parágrafos 5º, 6º e 8º, 2º, 10, 13, *caput* e parágrafo 4º, e 14 a 16; Solução de Consulta n.º 364 - Cosit, de 17 de dezembro de 2014; Solução de Consulta n.º 115 - Cosit, de 12 de maio de 2015, e Solução de Consulta n.º 165 - Cosit, de 18 de junho de 2015.

Relatório

A sociedade empresária limitada, que tem atuação no ramo de construção de obras de infraestrutura (CNAE 421), por meio de representante legalmente constituído, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam os artigos 7º, *caput*, inciso VII, 7º-A e 9º, parágrafo 13 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 dizendo que atua na atividade de construção de obras de infraestrutura, sendo seu regime de apuração o de caixa, e que celebra contratos, notadamente, com entes públicos, mas, não obstante a emissão das faturas relativas às medições dos serviços seja encaminhada aos tomadores de serviços nos respectivos períodos, neste caso, anteriormente às inovações da Lei n.º 13.161, de 2015, as receitas advindas dessas faturas (fatos geradores anteriores a 2016) somente passarão a integrar os seus ativos no decorrer do exercício de 2016 – desta forma, procede, mês a mês, com a retenção e recolhimento dos empregados, conforme disposição de lei, postergando o recolhimento patronal no momento do recebimento das receitas, haja a vista a sistemática da desoneração.

2.1. Em face da Lei n.º 13.161, de 2015, a consulente suscita a questão quanto ao enquadramento da alíquota adequada para os casos de obras iniciadas em 2015 (CEI aberto em 2015), com faturas emitidas em 2015, com fatos geradores relativos a 2015, mas com recebimento das receitas no decorrer de 2016.

2.2. Segundo a consulente, na Lei n.º 12.546, de 2011, em seus artigos 7º, 7º-A e 9º, parágrafo 13, na redação atualizada pela Lei n.º 13.161, de 2015, há a possibilidade de sua adesão à sistemática da desoneração ali tipificada, sendo que nos termos dos parágrafos 9º e 10 do artigo 7º e parágrafo 16 do artigo 9º dessa Lei, essa opção é expressa relativamente às empresas enquadradas no inciso IV do artigo 7º, não sendo possível chegar a essa mesma conclusão quanto às empresas inseridas no inciso VII desse artigo 7º, inciso no qual se encontra a consulente.

3. Por final, a consulente apresenta os seguintes conjuntos de questões, a saber:

3.1. “Qual a alíquota adequada para a receita bruta de obras iniciadas em 2015 (CEI aberto em 2015), com faturas emitidas em 2015, com fatos geradores relativos a 2015, antes das invocações da Lei 13.161/2015, contudo com recebimento de receita no decorrer do exercício de 2016? Aplicar-se-á a alíquota de 2%, quando do recebimento das receitas (em 2016) relativas às faturas de 2015 (redação original da Lei nº 12.546/2011), ou aplicar-se-á a alíquota de 4,5%, com as inovações da Lei nº 13.161/2015?”

3.2. “Qual o procedimento a ser adotado pela Consulente – CNAE 421 – com relação aos recolhimentos do tributo relativos aos fatos geradores ocorridos em 2016 (faturas em 2016), referente às obras iniciadas em 2015, já que a obra não foi finalizada? Por ser CNAE 421, a Consulente poderá optar pelo recolhimento sobre a folha de pagamento ou sobre a receita bruta, mesmo com relação aos fatos geradores das obras iniciadas em 2015?”

3.3. “Como o inciso VII não está incluído nas prelações descrito no §9º e §10 do art. 7º e §16 do art. 9º, qual o procedimento a ser adotado no que se refere aos recolhimentos relativos a fatos anteriores à Lei n.º 13.161/2015 (faturamento emitido e não recebido), com o recebimento de receita no decorrer do exercício de 2016 e seguintes, uma vez que seu regime de recolhimento é de caixa?”

3.4. “Se a Consulente optar pelo recolhimento sobre a folha de pagamento, a partir de janeiro de 2016 (não desonerando o Setor Administrativo vinculado ao seu CNPJ, tampouco as obras iniciadas em 2016), como deve proceder com relação aos recolhimentos concernentes aos fatos geradores de 2016, relativos às obras iniciadas em 2015 (CEI aberto em 2015), antes, portanto, das inovações da Lei nº 13.161/2015? Todos os recolhimentos (obras anteriores e posteriores à Lei nº 13.161/2015) deverão ser submetidos a uma única sistemática?”

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 consultante 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 consultante (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

5.1. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada na forma a seguir.

6. No presente caso, observa-se que a consultante apresenta, como fundamentação de sua dúvida, os artigos 7º, *caput*, inciso VII, 7º-A e 9º, parágrafo 13, da Lei n.º 12.546, de 2011, com as alterações dadas pela Lei n.º 13.161, de 2015.

6.1. O cerne da questão apresentada decorre das alterações patrocinadas pela Lei n.º 13.161, de 2015, relativamente às obras iniciadas em 2015 e continuadas nos exercícios seguintes, mormente quanto à aplicação da alíquota pertinente (se 2% ou 4,5%) e ao reconhecimento da receita, tendo em vista que a consultante fatura em 2015 e recebe em 2016, e em face de seu enquadramento no CNAE 421 – construção de obras de infraestrutura.

7. 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, com destaques de acréscimos, *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: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

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

(...)

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 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 irretratável 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). (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)

(...)

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

(...)

§ 12. 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 Lei nº 12.995, de 2014)

13. **A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.** (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

14. **Excepcionalmente, para o ano de 2015, a opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a novembro de 2015, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para o restante do ano.** (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

§ 16. **Para as empresas relacionadas no inciso IV do caput do art. 7º, a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento.** (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

8. Salienta-se que os dispositivos legais reproduzidos, artigo 7º, incisos IV e VII, parágrafos 9º e 10, 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 a essas alterações, para a partir de 1º de novembro de 2013 (inciso IV do artigo 7º), e 1º de janeiro de 2014 (inciso VII do artigo 7º), conforme seu artigo 49, incisos II, alínea “a”, e IV, alínea “a”. Quanto ao artigo 7º-A, na redação dada pela Lei n.º 13.202, de 2015, e demais alterações patrocinadas pela Lei

n.º 13.161, de 2015, demarcou-se suas vigências para 1º de dezembro de 2015, respectivamente, segundo artigos 16, inciso I, e 7º, inciso I dessas leis.

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 nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, e as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 também da CNAE 2.0, sendo que a consulente se localiza no grupo 421.

8.2. Nota-se que durante a vigência da Lei n.º 12.844, de 2013, o enquadramento na substituição previdenciária tinha o caráter de compulsoriedade, entretanto, com o advento da atual redação dada pela Lei n.º 13.161, 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.

8.3. Do texto legal reproduzido (parágrafo 9º do artigo 7º) 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**. Daí se concluir que às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, como no caso da ora consulente (CNAE 421), não há que se vislumbrar qualquer interferência da data da matrícula CEI e sua consequência quanto à substituição previdenciária até o término da obra.

8.4. Especificamente quanto à manutenção da alíquota de 2% (dois por cento), até o término, relativamente às obras matriculadas no CEI de que trata o inciso IV do parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, é de se anotar que tal desiderato decorre de sua conjugação com o disposto no artigo 2º da Lei n.º 13.161, de 2015, e aplicável somente às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, o que não é caso da consulente, *verbis*:

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:

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. (Grifou-se)

8.5. 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 de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), aí incluídas as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, a exemplo da consulente, que se identificou como exercendo a atividade do grupo 421.

8.6. Claro está que as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 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.

8.7. Com relação à opção, convém salientar que os parágrafos 13 e 14 do artigo 9º da lei n.º 12.546, de 2011 (na redação aqui atualizada e reproduzida), especificam que aquela deve ser manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa **a janeiro de cada ano**, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, **e será irretratável para todo o ano calendário**, sendo, **excepcionalmente, para o ano de 2015**, essa opção manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa **a novembro de 2015**, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, da mesma forma, **irretratável para o restante do ano**.

8.8. Ainda relativamente à opção, destaca-se que o parágrafo 16 do artigo 9º anteriormente reproduzido determinou uma regra específica para o caso exclusivo das empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, ao instituir que a opção dar-se-á por obra de construção civil e será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, sendo também irretratável até o seu encerramento.

8.9. Quanto ao reconhecimento das receitas, a diretriz legal é no sentido de que a contribuição de que ora se trata pode ser apurada 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**.

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, com destaques de acréscimos, 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.

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada:

I - no ano de 2015, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência dezembro de 2015; e

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.

(...)

*§ 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.***

(...)

*Art. 2º A CPRB pode ser apurada 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.*

(...)

Art. 10. Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa na forma prevista nesta Instrução Normativa, mantém-se a incidência das contribuições conforme previsto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o décimo terceiro salário.

(...)

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, 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 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.

(...)

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

(...)

Art. 14. A contribuição patronal relativa aos segurados administrativos das **empresas de construção civil** seguirá a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição previdenciária efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

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.

Art. 16. O disposto no art. 13 não se aplica às **empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0**.

(...)

ANEXO I

SETOR	Data do Ingresso	Alíquotas	
5. Construção Civil			
<i>Empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 (1)</i>	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%
<i>Empresas de construção civil de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0</i>	1º/01/2014	Até 30/11/2015	2,0%
		A partir de 1º/12/2015	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. Insere-se que os dispositivos da IN RFB n.º 1.436, de 2013, se pautaram basicamente em reproduzir as diretrizes norteadoras constantes na Lei n.º 12.546, de 2011, e suas alterações, alinhando-se em estrita consonância com os respectivos atos legais, entretanto, sem deixar de cumprir seu desiderato como norma complementar de que trata o inciso I do artigo 100 do CTN.

11.2. 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 análise, com mais propriedade ainda, o imperativo no sentido de que o disposto no *caput* daquele artigo aplica-se somente aos segurados vinculados especificamente às obras matriculadas no CEI de responsabilidade da empresa construtora.

11.3. 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.

11.4. Taxativamente, nos termos do artigo 16 da IN RFB n.º 1.436, de 2013, consta a determinação de que as regras tipificadas no seu artigo 13 (repita-se, regras que dizem respeito somente às empresas de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, responsáveis pela matrícula da obra) não se aplicam às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, **portanto, no caso da consultante (CNAE 421), a ela não se lhe aplica qualquer regra que leve em consideração as datas das obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI).**

11.5. De relevância é se frisar que, como a possibilidade de adesão a essa substituição previdenciária tornou-se optativa a partir de 1º de dezembro de 2015, o normativo complementar deixou literalmente escrito que as empresas **que não fizerem a opção** (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 à primeira competência para a qual haja receita bruta apurada, sendo irretratável para todo o ano-calendário **pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta CPRB) continuará contribuindo sobre a folha de pagamento na forma prevista no artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, durante todo o ano-calendário**

11.6. 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.

11.7. Considerando-se a faculdade de adesão ou não à sistemática da substituição previdenciária a partir de 1º de dezembro de 2015, nota-se que as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, que fizeram a opção por esta sistemática de substituição, 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, independentemente das datas das matrículas CEI's das obras e de terem ou não sido iniciadas antes do advento das alterações de que ora se trata. Por outro lado, relativamente às obras do período de 1º de abril de 2014 a 30 de novembro de 2015, realizadas por empresas enquadradas nesses mesmos grupos da CNAE 2.0, serão tributadas, somente nesse período, à alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta, sem qualquer vinculação com as datas das matrículas CEI's.

11.7.1. Exemplificando-se as assertivas do item 11.7 tem-se que uma obra iniciada em maio de 2014 e concluída em maio de 2016, e desde que a empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0 faça a opção, a partir de dezembro de 2015, pela tributação na forma da Lei n.º 12.546, de 2011 (e suas alterações), será tributada da seguinte forma: no período de maio de 2014 a novembro de 2015 será aplicada a alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta; e no período de dezembro de 2015 a maio de 2016 será aplicada a alíquota de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta, em ambos os períodos, sem qualquer vinculação com a data da matrícula CEI.

12. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, demandada a respeito da incidência tributária da contribuição previdenciária substitutiva prevista no inciso VII do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, em que a dúvida dizia respeito à aplicabilidade do *caput* do parágrafo 9º desse artigo às matrículas CEI's abertas antes e depois do advento da substituição previdenciária, e tendo em vista que o referido dispositivo legal somente se aplica às empresas cuja atividade esteja enquadrada nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, silenciando quanto à sua aplicação nas matrículas abertas anteriormente à sua vigência para as atividades das empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, firmou o seguinte entendimento na Solução de Consulta n.º 165 – Cosit, de 18 de junho de 2015 (DOU de 01/07/2015), que, por analogia, corrobora a interpretação até aqui exposta, *in fine*:

8.1. *Do texto legal em evidência, nota-se 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. Nesse ponto, a nova lei não fez qualquer referência no sentido de aplicar essas mesmas regras à construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0. Assim, por desiderato legal, a determinação constante no parágrafo 9º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011 (substituição previdenciária em face das datas das matrículas CEI's) somente se aplica às empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, o que não é o caso da ora consulente.*

(...)

11.1. *Segundo se verifica, se ainda houvesse dúvida a respeito da aplicação ou não da transição legal relativa às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, no que tange às datas das matrículas CEI's por elas efetuadas, constata-se, a toda vista, que a IN RFB n.º 1.436, de 2013, de maneira cristalina, determina que a referida transição não se aplica a tais empresas, ou seja, a substituição previdenciária objeto da Lei n.º 12.546, de 2011, a partir de janeiro de 2014, relativamente às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, não está vinculada à data da matrícula CEI de suas obras, conforme se depreende textualmente do contido no artigo 16 da mencionada Instrução Normativa.*

11.2. *Há que se entender, portanto, por força do dispositivo legal incrustado no artigo 7º, inciso IV e parágrafo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 (na redação aqui veiculada), combinado com artigos 13 e 16 da IN RFB n.º 1.436, de 2013, que, relativamente às empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, as datas das matrículas CEI's de suas obras não têm qualquer interferência na sua subsunção à substituição previdenciária da contribuição sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta, o que implica dizer, a partir de janeiro de 2014, essas empresas são submetidas à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, independentemente das datas das matrículas CEI's de suas obras.*

13. Demandada a se pronunciar administrativamente a respeito da ocorrência do fato gerador da CPRB relativamente à receita, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit firmou entendimento no sentido de que aquele se materializa na data em que a receita deve ser

reconhecida, situação que, por analogia, se aplica ao caso ora em discussão, portanto, trazendo-se à colação excertos da Solução de Consulta n.º 364 – Cosit, de 17 de dezembro de 2014 (DOU de 07/01/2015), *in verbis*:

4.1. Importa observar, pois, que o fato gerador da CPRB, instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011, não é o labor remunerado, mas o auferimento de determinadas receitas previstas na lei (Solução de Consulta Cosit nº 22/2014 – DOU de 29/1/2014, Seção 1, p. 38) e que, para incidência da contribuição em análise, é preciso que ocorra a materialidade do fato gerador (ou, conforme a terminologia adotada, da hipótese de incidência, do fato imponible ou do fato jurídico tributário), considerando-se que “(...) não é relevante a data em que o produto é fabricado ou dá saída do estabelecimento, ou a data da prestação do serviço: o que importa é a data em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração” (itens 7 e 10 da Solução de Consulta Cosit nº 22/2014, grifado).

(...)

6. Quanto aos critérios de reconhecimento de receitas no tempo, da Solução de Divergência Cosit nº 1/2014 (itens 9 a 12), disponibilizada na página eletrônica da RFB, extrai-se que “(...) resta claro que tanto o conceito de receita bruta como os critérios de reconhecimento de receitas no tempo relativas a algumas espécies de contratos de longo prazo a serem utilizados para fins do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, são os definidos pela legislação do imposto de renda.” Nesse mesmo sentido, o § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 (regulamentado pelo art. 2º da IN RFB nº 1.436/2013) disciplina 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”.

(...)

8. Na hipótese de receitas que devem ser reconhecidas antes de 1º de janeiro de 2014 [“(...) 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”], não haveria tributação, porque a hipótese de incidência definida pelo art. 7º, VII, da Lei nº 12.546/2011 somente passou a vigor a partir de 1º de janeiro de 2014 (art. 49, IV, “a”, da Lei nº 12.844/2013).

8.1. Por sua vez, as receitas que devem ser reconhecidas a partir de 1º de janeiro de 2014, “(...) 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”, devem ser incluídas na base de cálculo da CPRB a ser recolhida, posto que o fato gerador ocorre em 2014, quando se encontrava vigente o art. 7º, VII, da Lei nº 12.546/2011.

Conclusão

9. Objetivamente, em resposta à consulente, tem-se que o fato gerador da CPRB ocorre na data em que a receita deve ser reconhecida (de acordo com o regime de apuração aplicável), inclusive na hipótese de contratos firmados com pessoa jurídica de direito público. A CPRB deve ser apurada 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 (art. 9º, §12, da Lei nº 12.546/2011).

14. Essa orientação administrativa federal pode ser confirmada também pelo delineamento interpretativo dado pela Solução de Consulta n.º 115 – Cosit, de 12 de maio de 2015 (DOU de 22/05/2015), na forma a seguir reproduzida pelos excertos pertinentes, *in fine*:

35. Com relação à **contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta**, a Lei nº 12.546, de 2011, trouxe a seguinte previsão relativamente ao reconhecimento de receitas no tempo:

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

[...]

§ 12. 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**. (destacou-se)

36. Como se vê, a Lei nº 12.546, de 2011, atribuiu à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta os mesmos critérios de reconhecimento de receitas e de diferimento do pagamento previstos na legislação do PIS/Pasep e da Cofins. Dessa forma, à contribuição substitutiva aplica-se a regra trazida no art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que apresenta a seguinte dicção:

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o **regime de caixa**, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL. (original sem destaque)

37. Nesse mesmo sentido, o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 14. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o **regime de caixa** para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A adoção do **regime de caixa**, de acordo com o caput, **está condicionada** à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (destacou-se)

38. Os dispositivos acima transcritos admitem a utilização do **regime de caixa** para fins de reconhecimento de receitas relativas à contribuição para o PIS/Pasep para as empresas optantes pelo lucro presumido que adotarem esse mesmo regime em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Tal previsão, por força do § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, estende-se à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta prevista no art. 7º da referida Lei.

39. Ainda com relação ao reconhecimento de receitas, no tempo, verifica-se que a Solução de Divergência Cosit nº 01, de 10 de fevereiro de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de fevereiro de 2014, reconhece a possibilidade de aplicação à contribuição previdenciária substitutiva de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, do disposto no art. 407, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

40. Mencionado dispositivo do RIR/1999 prevê que, nos contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, poderá ser computada, na receita bruta mensal, em cada período de apuração, a parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, correspondente à percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração, segundo um dos critérios descritos no § 1º daquele artigo.

41. Por fim, no tocante aos critérios de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva para as obras públicas, vale notar que o § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, atrela a contribuição previdenciária substitutiva à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não apenas para fins de reconhecimento de receita no tempo, mas, também, para o diferimento do pagamento daquelas contribuições.

42. Sobre essa matéria, o seguinte dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002:

Art. 25. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços à pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica contratada pode **diferir o pagamento** das contribuições, excluindo da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento, de acordo com o art. 15.

Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto neste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento. (destacou-se)

43. Dentro desse delineamento, e com fundamento no § 12 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, poderá haver o diferimento do pagamento da contribuição previdenciária substitutiva nas obras executadas para pessoas jurídicas de direito público, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias quando a contratação se der mediante empreitada ou fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços (ou de subempreitada, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada/fornecimento). Nessa hipótese, será excluído da base de cálculo do mês do auferimento da receita o valor da parcela ainda não recebida para adicioná-la à base de cálculo do mês do seu efetivo recebimento.

44. Enfim, a **contribuição previdenciária substitutiva** incidente sobre a receita bruta poderá ser orientada pelo regime de competência ou de caixa, devendo-se, no caso da adoção do regime de caixa, serem observadas as condições fixadas no art. 20 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, admitido, ainda, o diferimento do pagamento da contribuição na hipótese acima descrita.

45. Percebe-se, assim, que, enquanto a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento sujeita-se ao regime de competência, a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, poderá ser regulada pelo regime de competência ou de caixa, observados, em relação ao regime de caixa, os critérios já expostos.

46. Com isso, no período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é devida sobre a **folha de pagamento**, o que importa é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro (art. 52, III, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009). Já no período de vigência da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a **receita bruta**, o que deve ser considerado é a data em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não se podendo, para fins de exclusão ou não da receita bruta da base de cálculo, confrontar eventos sujeitos a **diferenciados** regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo.

47. Dentro desse delineamento, se o serviço foi prestado em período tributado pela folha de pagamento, em que se aplica o regime de competência, e,

se a receita desse serviço vier a ser reconhecida em período sujeito à contribuição previdenciária substitutiva de que tratam os artigos 7º ou 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, essa receita integrará ou não a base de cálculo da contribuição substitutiva em função do regime de apuração adotado, independentemente do fato de a contribuição previdenciária ter incidido sobre a folha de pagamento na época em que o serviço foi prestado.

15. Resta claro, embora pela via indireta, que a interpretação patrocinada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit se pautou em utilizar o verbo “poder” no sentido de uma faculdade, conforme se constata pelo parágrafo 12 do artigo 9º da Lei n.º 12.546, de 2011, entretanto, há que se entender que essa discussão da compulsoriedade ou não desse parágrafo e do artigo 2º da IN RFB n.º 1.436, de 2013 (“podem ser apuradas” ou “pode ser apurada”), **precede** à aplicação do contido nas Soluções de Consulta n.º 364 – Cosit, de 2014, e n.º 115 – Cosit, de 2015.

15.1. Na forma ora interpretada nesta Solução de Consulta, pode se constatar que as prescrições legal e normativa são no sentido de dá ao contribuinte uma faculdade de utilizar 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, eis que não foi empregado o verbo “dever” (compulsoriedade), mas o “poder” (faculdade), e, em optando por esses critérios, deve se alinhar aos preceitos oriundos das Soluções de Consulta aqui mencionadas.

Conclusão

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

a) no período de 1º de janeiro de 2014 a 30 de novembro de 2015, a empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadrada no grupo 421 da CNAE 2, é tributada, somente nesse período, à alíquota de 2% (dois por cento) sobre a receita bruta, sem qualquer vinculação com as datas das matrículas CEI's;

b) a partir de 1º de dezembro de 2015, a empresa de construção de obras de infraestrutura, enquadrada no grupo 421 da CNAE 2.0, optante pela sistemática de tributação prevista na Lei n.º 12.546, de 2011, é submetida à contribuição previdenciária de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre a receita bruta, não havendo qualquer interferência da data da matrícula CEI e sua consequência quanto à substituição previdenciária até o término da obra;

c) a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta de que trata o artigo 7º, inciso VII da Lei n.º 12.546, de 2011, pode ser apurada de acordo com os mesmos critérios adotados na legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para reconhecimento, no tempo, de receitas e para diferimento do pagamento dessas contribuições;

d) no período em que a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, tem como base de cálculo a folha de pagamento, o que importa, para fins de recolhimento, é a data em que foi paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, e, no período em que é devida a contribuição substitutiva sobre a receita bruta, o que deve ser considerado é o momento em que a receita é reconhecida de acordo com o regime de apuração adotado, não sendo possível, para fins de exclusão ou não

dessa receita da base de cálculo, a confrontação de eventos sujeitos a diferenciados regimes de tributação e de reconhecimento de receitas e despesas no tempo; e

e) somente 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 é que se aplica a regra de transição descrita 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.

17.

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

19.

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

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

Ordem de Intimação

20. 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