



---

## Solução de Consulta nº 202 - Cosit

**Data** 13 de novembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

As empresas excluídas da incidência da CPRB pela Medida Provisória nº 774, de 2017, revogada pela Medida Provisória nº 794, de 2017, estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na competência julho de 2017, ressalvada a possibilidade de compensação, nessa competência, das contribuições previdenciárias recolhidas com base na folha de salários em virtude da impossibilidade de opção pela CPRB, na parte em que essas contribuições excederem o que seria devido em virtude da opção efetuada pela tributação substitutiva, e de remissão dos créditos tributários relativos à referida diferença de tributos eventualmente não recolhida, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, bem como anistiados os respectivos encargos legais, multas e juros de mora.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, arts. 8º e 9º; Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017, Medida Provisória nº 794, de 9 de agosto de 2017; e Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, art. 3º.

## **Relatório**

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 2 a 5), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Expõe que “(...) é sociedade regularmente constituída, cuja principal atividade é a prestação de serviços da área da tecnologia da informação” (fls. 2) e que “(...) Com o advento da Lei nº 12.546/2011, o governo federal instituiu regime substitutivo para empresas do segmento da Consulente, de maneira a que a contribuição previdenciária patronal – que até então incidia sobre a folha mensal de salários –, passou a ser calculada em bases percentuais sobre a receita bruta (regime comumente chamado no mercado como ‘desonera”). As alíquotas do desonera foram posteriormente elevadas (em função do advento da Lei 13.161/2015) e o regime substitutivo deixou de ser obrigatório – passando a ser uma opção do contribuinte. O contribuinte passou a ter o direito de, em janeiro de cada ano, exercer a opção entre regime normal e o substitutivo, sendo sua opção válida para todo o ano-calendário (fls. 2).

3. Expõe que “Em janeiro de 2017, a Consulente optou por se sujeitar ao regime do desonera para o ano calendário, mediante o pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, nos exatos termos dos arts. 7º e 9º da Lei 12.546/2011” (fls. 3) e que “Em 30 de março de 2017 foi publicada a Medida Provisória nº 774, revogando o regime do desonera para alguns setores da economia, dentre os quais o da Consulente” (fls. 4).

4. Aduz que “A MP 774, que entra em vigor em 1º de julho de 2017, retira das empresas, cujos ramos de atividades não mais estejam arrolados na legislação, o direito de optar pelo regime do desonera. A MP 774, no entanto, não revogou – e nem poderia revogar – o parágrafo 13, do art. 9º, da Lei 12.546/2011, que estabelece que a opção pelo regime substitutivo é válida e irrevogável para o ano-calendário de 2017” (fls. 4).

5. Por fim, tece os seguintes questionamentos (fls. 4 e 5):

(i) Está correto seu entendimento de que, por ter optado pelo desonera em janeiro de 2017 (com base na lei então vigente), a Consulente pode e deve continuar apurando sua contribuição previdenciária patronal em todo o ano

---

calendário de 2017 com base em percentual de sua receita bruta, independentemente da conversão ou não da MP 774/2017 em Lei?

(ii) Está correto seu entendimento de que, a ser convertida em lei com o texto atual a MP n.º 774/2017, a Consulente a partir de janeiro de 2018 deverá voltar a se sujeitar à contribuição previdenciária patronal sobre a folha mensal de salários, não mais podendo exercer opção por regime substitutivo a partir de então?

## **Fundamentos**

6. Preliminarmente, cabe destacar que a presente solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles aplicável, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida informações, ações ou classificações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais se aplica.

6.1. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB n.º 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

6.2. Verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, consideram-se eficazes os questionamentos.

7. Quanto ao mérito, em suma, trata-se de questão formulada pela consulente quanto à incidência da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB), prevista na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, durante o ano-calendário de 2017, em face das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017, que excluiu determinados segmentos empresariais do referido regime substitutivo de recolhimento das contribuições previdenciárias.

8. De início, importante evidenciar que a Medida Provisória nº 794, de 9 de agosto de 2017, revogou a Medida Provisória nº 774, de 2017, e foi editada em data posterior à formulação da presente consulta, não sendo portanto referenciada pela consulente. Entretanto, a análise dessa Medida Provisória é necessária para o correto entendimento da matéria, uma vez que, por ter revogado a Medida Provisória nº 774, de 2017 (objeto da consulta), a Medida Provisória nº 794, de 2017, influencia diretamente na incidência ou não da CPRB durante as competências do ano-calendário de 2017.

9. A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, em seu art. 195, § 13, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, prevê, para fins de financiamento da Seguridade Social, a desoneração gradual da folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.

9.1. Em cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, alterou a matriz previdenciária relativamente às atividades de diversos setores da economia, com substituição gradual da contribuição sobre a folha de pagamento, prevista no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, por uma contribuição incidente sobre a receita bruta.

9.2. O regime substitutivo instituído pela referida Medida Provisória foi mantido por sua lei de conversão – Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 –, a qual tem sofrido constantes modificações por meio de medidas provisórias e suas respectivas leis de conversão.

9.3. Entre as referidas modificações, no escopo da presente consulta, ressalta-se a promovida pela Medida Provisória nº 774, de 2017, que excluiu determinados segmentos econômicos do regime da CPRB.

9.4. A referida Medida Provisória foi publicada no dia 30 de março de 2017 e, em respeito ao princípio tributário da anterioridade nonagesimal, produziu seus efeitos a partir de 1º de julho de 2017. A partir dessa data, os setores referenciados na Medida Provisória deveriam recolher as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, com base na folha de salários, e não mais com base na receita bruta.

10. Entretanto, em 9 de agosto de 2017, foi publicada a Medida Provisória nº 794, de 2017, que revogou a Medida Provisória nº 774, de 2017. Segundo a Exposição de Motivos nº 18/2017CC-PR/SEGOV-PR, a Medida Provisória nº 794, de 2017, foi editada com a finalidade de destrancamento da pauta de votações no Congresso Nacional, com entrada em vigor na data da sua publicação. Com isso, a partir de 9 de agosto de 2017 (data de publicação da Medida Provisória nº 794, de 2017), a Medida Provisória nº 774, de 2017, foi revogada.

11. Diante dessas alterações legislativas, tem-se a seguinte delimitação temporal para a incidência da CPRB no ano-calendário de 2017:

11.1. (1) Antes de 1º de julho de 2017 (data de início de vigência da Medida Provisória nº 774, de 2017), todas as empresas optantes estariam sujeitas à CPRB;

11.2. (2) Entre 1º de julho de 2017 e 8 de agosto de 2017, os segmentos econômicos referenciados na Medida Provisória nº 774, de 2017, deveriam contribuir exclusivamente sobre a folha de salários;

11.3. (3) Após 9 de agosto de 2017 (data de início da vigência da Medida Provisória nº 794, de 2017), tendo em vista a revogação da Medida Provisória nº 774, de 2017, os referidos segmentos econômicos estariam novamente sujeitos à CPRB; e

11.4. (4) Tendo em vista o regime de apuração mensal das contribuições previdenciárias, deve ser desconsiderado, para fins de incidência das contribuições sobre a folha de salários, o período compreendido entre 1º de agosto e 8 de agosto de 2017, aplicando-se o disposto na Medida Provisória nº 774, de 2017, exclusivamente à competência julho de 2017.

12. Ressalte-se que a Medida Provisória nº 794, de 2017, teve seu prazo de vigência encerrado no dia 6 de dezembro de 2017, conforme o Ato declaratório do Presidente

da Mesa do Congresso Nacional n.º 67, de 2017. Entretanto, esse fato não influencia na análise da presente consulta, considerando-se que a Medida Provisória n.º 774, de 2017, também teve sua vigência encerrada em dezembro de 2017, conforme o Ato declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 70, de 2017.

13. Delimitada a aplicação temporal das sucessivas modificações legislativas, resta analisar o argumento da consulente de que, por ser a opção pela CPRB feita, em regra, em janeiro de 2017, e irrevogável para todo o ano-calendário, a escolha pelo regime substitutivo de recolhimento da contribuição previdenciária seria válida durante todos os meses do ano em que essa opção foi concretizada.

13.1. De início, importante evidenciar que não há que se falar em direito adquirido a regime jurídico de benefício fiscal revogado. Desde que observadas as limitações constitucionais que balizam a matéria, o regime jurídico tributário pode ser alterado ou revogado a qualquer tempo. Citam-se os seguintes precedentes do STF e do STJ nesse sentido:

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. RENOVAÇÃO PERIÓDICA. CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA. OFENSA AOS ARTIGOS 146, II e 195, § 7º DA CB/88. INOCORRÊNCIA. 1. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições sociais obedece a regime jurídico definido na Constituição. 2. O inciso II do art. 55 da Lei n. 8.212/91 estabelece como uma das condições da isenção tributária das entidades filantrópicas, a exigência de que possuam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, renovável a cada três anos. 3. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de afirmar a inexistência de direito adquirido a regime jurídico, razão motivo pelo qual não há razão para falar-se em direito à imunidade por prazo indeterminado. 4. A exigência de renovação periódica do CEBAS não ofende os artigos 146, II, e 195, § 7º, da Constituição. Precedente [RE n. 428.815, Relator o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 24.6.05]. 5. Hipótese em que a

recorrente não cumpriu os requisitos legais de renovação do certificado. Recurso não provido."

(RMS 27.093/DF, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma do STF, Acórdão eletrônico DJe-216 divulgado em 13/11/2008 e publicado em 14/11/2008) (grifado).

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. CANCELAMENTO. ENTIDADE DECLARADA DE UTILIDADE PÚBLICA ANTES DO DECRETO-LEI 1.572/77. DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO.

1. Não há direito adquirido a regime jurídico-tributário, ainda que a entidade tenha sido reconhecida como de caráter filantrópico na forma do Decreto-Lei 1.572/77. Nada impede, portanto, que a legislação superveniente estabeleça novos requisitos para o gozo da imunidade fiscal e obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social ? Cebas. Precedentes.

2. É inadequada a ação mandamental se, de plano, não houver a demonstração do suposto direito líquido e certo. No caso, é imprescindível para a renovação do Cebas a produção de prova pericial, a fim de se comprovar a aplicação do percentual mínimo de 20% da receita em gratuidade, providência inviável em sede de mandado de segurança, ante a impossibilidade de dilação probatória.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no MANDADO DE SEGURANÇA Nº 10.757 - DF (2005/0101296-9), Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção do STJ, julgado em 13/02/2008 e publicado no DJe de 03/03/2008) (grifado).

14. Além disso, a irretratabilidade da opção prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011, não visa a imobilizar o direito, mas estabilizar a relação jurídica, na hipótese de o regime não sofrer alteração legal. A irretratabilidade da opção dirige-se ao contribuinte e não à administração, constituindo uma regra a ser observada para o beneficiário do regime, para que possa usufruir da benesse fiscal.

14.1. Admitir-se a aplicação da CPRB durante todo o ano-calendário de 2017, desconsiderando-se os efeitos das modificações legislativas em relação à competência julho de 2017, equivaleria a conceder benefício fiscal sem previsão legal, além de caracterizar ultratividade de lei revogada para além de sua vigência.

14.2. No caso sob análise, conforme já se verificou acima, a segurança jurídica do contribuinte foi concretizada por meio da observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

15. Registre-se que a Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, alterou de forma significativa o regime da CPRB, ao prever o encerramento definitivo do benefício de forma escalonada até 31 de dezembro de 2020. Nesse sentido, a RFB editou a Instrução Normativa RFB nº 1.812, de 28 de junho de 2018, que regulamentou as alterações promovidas pela a Lei nº 13.670, de 2018.

15.1. A referida Lei, em seu artigo 3º, dispôs sobre a possibilidade de compensação das contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, recolhidas em decorrência da impossibilidade de opção pela CPRB no mês de julho de 2017, na parte em que excederem o que seria devido em virtude da opção efetuada pela tributação substitutiva, e de remissão dos créditos tributários relativos à referida diferença de tributos eventualmente não recolhida, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, bem como anistiados os respectivos encargos legais, multas e juros de mora:

**Lei nº 13.670, de 2018.**

Art. 3º Os valores das contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, recolhidos em decorrência da impossibilidade de opção pela contribuição patronal sobre o valor da receita bruta determinada pela Medida Provisória nº 774, de 30 de

março de 2017, no período de sua vigência, na parte em que excederem o que seria devido em virtude da opção efetuada pela tributação substitutiva, conforme dispõem os §§ 13, 14, 15 e 16 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, serão considerados pagamentos indevidos e poderão ser compensados com futuros débitos de contribuição previdenciária patronal do mesmo contribuinte, ou a ele restituídos nos termos da legislação vigente.

Parágrafo único. São remetidos os créditos tributários, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, bem como anistiados os respectivos encargos legais, multas e juros de mora, quando relacionados a diferenças de tributos mencionadas no caput deste artigo eventualmente não recolhidas.

## **Conclusão**

15. Ante todo o exposto, conclui-se que as empresas excluídas da incidência da CPRB pela Medida Provisória nº 774, de 2017, revogada pela Medida Provisória nº 794, de 2017, estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na competência julho de 2017, ressalvada a possibilidade de compensação, nessa competência, das contribuições previdenciárias recolhidas com base na folha de salários em virtude da impossibilidade de opção pela CPRB, na parte em que essas contribuições excederem o que seria devido em virtude da opção efetuada pela tributação substitutiva, e de remissão dos créditos tributários relativos à referida diferença de tributos eventualmente não recolhida, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, bem como anistiados os respectivos encargos legais, multas e juros de mora.

*Assinado digitalmente*

**JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

*assinado digitalmente*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

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

*assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **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 interessado.

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