



Solução de Consulta nº 108 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREGADOS DO SETOR ADMINISTRATIVO.

Se nenhuma contribuição previdenciária das obras da pessoa jurídica está sendo apurada e recolhida por meio do regime substitutivo da CPRB, não pode a pessoa jurídica optar por tal regime apenas no tocante ao CNPJ da matriz, em que não são apuradas receitas, a fim de se furtar do pagamento da contribuição previdenciária patronal referente aos empregados do setor administrativo.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, arts. 13, § 1º, e 14; Lei nº 12.546, de 2011, art. 7º; Constituição Federal, arts. 195 e 201.

Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada afirma que tem como atividade econômica principal, a construção de edifícios, CNAE 4120-4/00, e, como atividade secundária, a construção de instalações esportivas e recreativas, CNAE 4299-5/01, e que, por se tratar de uma empresa de construção civil, está, atualmente, enquadrada entre as empresas que poderão optar pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em substituição à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

2. Expõe que a escolha pela modalidade de recolhimento da CPRB, nos casos das empresas de construção civil, possui algumas particularidades e, dentre elas, que as empresas poderão adotar regimes distintos de contribuição previdenciária para cada Cadastro Específico do INSS (CEI), isto é, para cada obra, a empresa poderia escolher a sistemática que lhe for mais conveniente, de acordo com o que dispõe o § 16 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011. Portanto, cada obra específica poderia ter sua forma própria de recolhimento da contribuição previdenciária, definindo qual o regime que melhor lhe alcança, seja o da Lei nº 12.546, de 2001, seja o da Lei nº 8.212, de 1991.

3 Argumenta que, além dos empregados que estão diretamente vinculados aos respectivos CEI's, possui outros segurados que não se encontram vinculados às obras, tal como empregados do setor administrativo e que a respectiva contribuição patronal, neste caso, deverá seguir a modalidade de recolhimento do que for optado para o CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica) da empresa, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436, de 2013. Assim, além da opção de recolhimento para cada CEI, a construtora ainda deveria fazer a opção relativamente ao seu CNPJ, que abrangeria os segurados que não estão diretamente vinculados às obras.

4. Ressalta que, em decorrência do seu ramo de atividade, toda a receita auferida pela consulente é oriunda das obras de construção civil, ou seja, de cada CEI, e sendo suas respectivas contribuições devidamente recolhidas, independentemente da modalidade eleita por cada obra, subsiste a dúvida se poderia adotar o regime de CPRB para o CNPJ da matriz, ainda que isto represente a ausência de valor a ser recolhido ao fisco, em virtude do centro administrativo da empresa não auferir receita.

5. No entender da consulente, é possível a adoção do regime da CPRB para o CNPJ da matriz e, conseqüentemente, para os empregados vinculados a ela, ainda que não exista receita bruta para o centro administrativo, uma vez que a consulente já está recolhendo a contribuição previdenciária devida para cada CEI.

6. Propugna que a opção do regime de recolhimento para cada CEI e para a matriz, deve ser feita de forma autônoma, sem vincular um ou outro. Nesse sentido, disporia o art. 13, § 1º da IN RFB nº 1.436, de 2013, ao prever que, no período em que a empresa estiver desonerada, a contribuição patronal relativa ao pessoal vinculado à administração incidirá sobre a receita bruta, excluindo da sua base de cálculo as receitas provenientes das obras (CEI) que optarem pelo recolhimento sobre a folha de pagamentos.

7. Alega que, na condição de empresa de construção civil, para o qual foi permitida a opção pela CPRB em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamento e cuja receita bruta auferida advém tão somente de suas obras (CEI), deseja ver solucionada dúvida sobre a interpretação da legislação tributária a respeito da possibilidade da consulente adotar o regime da CPRB para o CNPJ da matriz, que abrange seus empregados do setor administrativo, ainda que isto represente a ausência de valor a ser recolhido ao fisco a título de contribuição previdenciária.

8. Cita os seguintes dispositivos da legislação como fundamentação da consulta:

Artigo 7º e § 16 do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011;

Artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 e;

Artigos 13, § 1º, 14 e 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013

9. Dessa forma, questiona:

Considerando que toda a receita auferida pela consulente é oriunda das obras de construção civil (CEI) e sendo suas respectivas contribuições devidamente recolhidas, independentemente do regime de contribuição escolhido por cada obra, é possível adotar o regime de CPRB para o CNPJ da matriz, que também abrangerá a tributação incidente sobre os empregados do setor administrativo, ainda que isto represente a ausência de valor a ser recolhido ao fisco?

10. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

11. O processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte e tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

12. No que tange ao assunto posto pela consulente, foram exaradas as Soluções de Consulta Cosit nº 333, de 04 de dezembro de 2014, publicada no Diário oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2014, e nº 119, de 16 de agosto de 2016, publicada no DOU de 31 de agosto de 2016, que se basearam na Solução de Consulta nº 179, de 25 de junho de 2014, publicada no DOU de 29 de julho de 2014.

13. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes da Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2016, que referencia as demais:

Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2016

(...)

A sociedade empresária, que atua no ramo de construção civil, tendo como atividade principal, e de maior receita, a construção de edifícios (CNAE 41.20-4-00) (...)

(...)

15. Especificamente no que tange à contribuição previdenciária, devida em face dos segurados que trabalham na área administrativa das empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, o disciplinamento disposto na IN RFB n.º 1.436, de 2013 (na versão aqui reproduzida), artigos 14 e 15, por si só determina a obrigatoriedade de a contribuição previdenciária patronal de esses segurados seguirem a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), destacando que, no caso de a construtora não ser responsável pela matrícula da obra, o recolhimento da contribuição previdenciária relativa a tais segurados da administração deve ser efetuado juntamente com o recolhimento da obra, consolidado em um único documento de arrecadação vinculado ao CNPJ da empresa.

15.1. Também apreciando a situação dos empregados do setor administrativo de empresas da área da construção civil, a Cosit se manifestou explicitando o modo como o recolhimento relativo a tal fato deveria ser entendido, tempo em que emitiu a Solução de Consulta n.º 333 - Cosit, de 4 de dezembro de 2014 (DOU de 18 de dezembro de 2014), conforme se constata dos excertos a seguir reproduzidos, *in fine*:

“18. Quanto à dúvida “se a contribuição previdenciária que deve ser recolhida relativamente a seus empregados que prestam serviços na parte administrativa (escritório) estará inclusa naquela contribuição prevista na lei nº 12.546/11 ou se deverá também ser recolhida nos termos dos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”, a matéria foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 179, de 25 de junho de 2014 ,

quando a Receita Federal do Brasil (RFB) explicitou o entendimento de que:

- A contribuição patronal relativa aos segurados administrativos dessas empresas seguirá a mesma sistemática estabelecida para o recolhimento da contribuição previdenciária efetuada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).
- Estando a empresa desonerada, a contribuição patronal, relativa aos segurados vinculados à administração, incidirá sobre a receita bruta, devendo ser observado o cálculo previsto no § 1º do art. 13 da Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 2013.

(...)

19. Reproduz-se, em parte, Solução de Consulta Cosit nº 179, de 2014:

(...)

12. É importante esclarecer que a regra de transição estabelecida no art. 7.º, § 9.º, da Lei nº 12.546, de 2011, deve ser aplicada apenas com relação aos segurados vinculados especificamente às obras matriculadas no CEI de responsabilidade da empresa construtora. É o que dispõe o art. 13, § 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013.

13. No que tange ao pessoal administrativo (sócios e pessoal RH), a Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 2013, em seu art. 14, assim estabelece:

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).

14. Sendo assim, no período em que a empresa estiver desonerada, a contribuição patronal relativa ao pessoal vinculado à administração incidirá sobre a receita bruta, devendo o cálculo da contribuição obedecer ao que dispõe o § 1.º do art. 13 da mencionada IN:

§ 1.º No cálculo da CPRB pelas empresas de que trata o caput, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 3.º, as receitas provenientes das obras a que se referem o inciso I e o inciso III que optarem por recolher a contribuição previdenciária na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

(...)

16. Em vista do exposto, soluciona-se a presente consulta nos seguintes termos:

(...)

c) Com relação aos segurados vinculados à administração, a contribuição previdenciária patronal segue a mesma sistemática da contribuição efetuada no CNPJ da empresa; assim, nas competências em que a receita bruta decorrer somente de obras tributadas pela folha, a empresa construtora não estará obrigada a recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, no que tange àqueles segurados.

20. Assim, com base no disposto nos arts. 14 e 15, da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, 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) e, 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 não constam do original)

14. Com relação às Soluções de Consultas supracitadas e/ou transcritas, cabe fazer algumas observações:

14.1. Trata-se de casos em que o CNAE principal (atividade de maior receita auferida ou esperada - grupos 412, 432, 433 e 439) é o critério de incidência para substituição da contribuição previdenciária patronal calculada sobre a remuneração de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela incidente sobre a receita bruta total da pessoa jurídica, havendo substituição integral, sendo que a base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades e;

14.2. As consulentes são as responsáveis pela matrícula de suas obras no CEI e recolhem a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta conforme previsão no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, isto é, o regime de tributação substitutivo de contribuição previdenciária não será utilizado apenas quanto aos seus empregados do setor administrativo vinculados ao CNPJ da matriz.

15. Veja-se a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB):

Art. 1º Até 31 de dezembro de 2020, as contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas nos Anexos I e IV ou produzem os itens listados nos Anexos II e V 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...

(...)

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, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta até o término das obras; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

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; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

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 (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 1º No cálculo da CPRB pelas empresas de que trata o caput, serão excluídas da base de cálculo, observado o disposto no art. 3º, as receitas provenientes das obras a que se referem o inciso I e os incisos III e V que optarem por recolher a contribuição previdenciária na forma dos incisos I a III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 2º A opção a que se referem os incisos III e V do caput será exercida por obra de construção civil e manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência de cadastro no CEI ou à 1ª (primeira) competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada para a obra, e será irretratável até o seu encerramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

(...)

§ 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).

(grifos e destaques não constam do original)

16. Diante da legislação acima citada, a consultante questiona se a pessoa jurídica que não tenha nenhuma obra sobre sua responsabilidade que seja optante pelo regime substitutivo da CPRB de forma que nenhuma contribuição previdenciária das obras da pessoa jurídica seja apurada ou recolhida com base na receita bruta, ainda assim, pode optar pela CPRB em sua matriz, na qual não são apuradas receitas. Com essa opção, o resultado seria a ausência de qualquer recolhimento de contribuição previdenciária patronal referente aos empregados do setor administrativo da matriz.

17. Neste caso, é necessário fazer uma análise sistemática da legislação e dos princípios constitucionais aplicáveis. O art. 201 da Constituição estabelece que a Previdência Social deve observar critérios de filiação obrigatória, regime contributivo e equilíbrio financeiro e atuarial. Em complemento, o art. 195 da Constituição prevê, em seu inciso I, contribuições para o empregador e, em seu inciso II, contribuições para o empregado. A contribuição do empregador pode ser substituída, de forma gradual, total ou parcial, por contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, é o que prevê o §13 do art. 195 da Constituição. Nota-se, portanto, seja pela análise sistemática da legislação colacionada seja pelo previsto no texto da Constituição que não há amparo para a pretendida ausência de pagamento de contribuição patronal.

18. Se nenhuma contribuição previdenciária das obras da pessoa jurídica está sendo apurada e recolhida com base na receita bruta, não pode a pessoa jurídica optar por tal regime “substitutivo” apenas no tocante ao CNPJ da matriz em que não são apuradas receitas. Essa substituição equivaleria à “não contribuição”, e não à implementação de um regime substitutivo.

19. Entender o contrário esvaziaria todo o conteúdo normativo do §13 do art. 195 da Constituição e do regime disposto na Lei nº 12.546, de 2011, já que, em rigor, instituiria regime de “imunidade” ao pagamento para os empregados administrativos do CNPJ matriz, o que não possui amparo constitucional, ou, por outro viés, isenção da contribuição sobre a folha de pagamento não prevista em lei, uma vez que a folha de pagamento dos segurados vinculados a sua matriz estaria “desonerada”. Nesse aspecto, estar-se-ia transgredindo o estabelecido no art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional.

20. O que pode ocorrer, conforme afirmado na Solução de Consulta Cosit nº 333, de 04 de dezembro de 2014, é que, *nas competências em que a receita bruta decorrer somente de obras tributadas pela folha de pagamento, a empresa construtora não estará obrigada a recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, com relação aos segurados vinculados à administração*. Dito de outro modo, para o regime substitutivo, é necessário que haja obra de responsabilidade da pessoa jurídica com apuração e o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais com base no regime, de fato, substitutivo da CPRB.

Conclusão

21. Por conseguinte, face aos argumentos acima expostos, responde-se à consulente que, se nenhuma contribuição previdenciária das obras da pessoa jurídica está sendo apurada e recolhida por meio do regime substitutivo da CPRB, não pode a pessoa jurídica optar por tal regime apenas no tocante ao CNPJ da matriz, em que não são apuradas receitas, a fim de se furta do pagamento da contribuição previdenciária patronal referente aos empregados do setor administrativo.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit

Assinado digitalmente
MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen - Substituta

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit