



Solução de Consulta nº 126 - Cosit

Data 14 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
SUBCONTRATAÇÃO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. CPRB**

Na subcontratação, a empresa contratada para determinado serviço, executa-o por conta própria, empregando outras empresas, estranhas ao contrato, para que executem parte ou todo o objeto do contrato, por sua conta e em seu nome. Dessa forma, os subcontratados emitem as notas fiscais no nome dessa empresa que, por sua vez, deve emitir nota fiscal para a contratante pela totalidade dos valores.

A empresa não pode excluir da sua receita bruta os valores pagos a terceiros que integrem os preços dos serviços por ela prestados e que constem de suas notas fiscais ou faturas emitidas.

Nos termos do Parecer Normativo (PN) nº 3, de 2012, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. Ou seja, devem ser reputadas como receita bruta todas as parcelas que decorram da prestação dos serviços que retratem o objeto social da pessoa jurídica e que, portanto, consubstanciem o preço pelos serviços prestados.

Dispositivos Legais Constituição Federal de 1988, art. 150, §6º; PN nº 3, de 2012; SC Cosit nº 251, de 2017.

Relatório

A interessada afirmou que possui como ramo de atividade “serviços de transporte coletivo urbano de passageiros, correspondente ao **CNAE 4921-3/01**” e formulou consulta de interpretação à legislação tributária de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. Apresentou, em síntese, a seguinte descrição da questão:

“1. DESCRIÇÃO DA QUESTÃO:

A Consulente é empresa prestadora de serviços de transporte coletivo urbano de passageiros, correspondente ao **CNAE 4921-3/01**, conforme CNPJ [...] e integra o grupo de [...] concessionárias que têm firmado com o Poder Concedente (Município [...]) o contrato n.º [...] como consequência das Concorrências Públicas [...].

Em [...] foi firmado entre concessionárias e poder concedente o contrato n.º [...], cujas disposições são acessórias ao contrato de concessão acima mencionado.

Dentre outros pontos, o contrato acessório prevê que as [...] concessionárias realizarão a administração, operação, manutenção, vigilância e conservação dos terminais e paradas de ônibus enquanto não for criada pessoa jurídica com esta finalidade específica (conforme previsto no contrato de concessão), sendo facultada a subcontratação de fornecedores para realização dos serviços.

Importante frisar que os pagamentos referentes ao custeio e manutenção dos terminais de ônibus serão feitos mediante **repasso do Poder Concedente** a partir de dotação orçamentária específica.

Considerando que a pessoa jurídica a quem caberia a gestão dos terminais de ônibus ainda não foi constituída e dado que o Poder Concedente não pode fazer diretamente o pagamento das empresas subcontratadas, a Consulente foi escolhida como centralizadora dos recursos com a finalidade única e exclusiva de remunerar as empresas prestadora de serviços de manutenção dos terminais de ônibus.

A Consulente **não recebe nenhuma comissão ou contraprestação** pela assunção deste encargo, de tal sorte que os valores creditados à sua conta correspondem exatamente à soma das notas fiscais de serviços prestados pelas empresas subcontratadas, ou seja, os recursos são integralmente repassados aos reais titulares da contraprestação.

Trata-se de mera **transferência de recursos**, de tal modo que a Consulente funciona como um canal por onde transitam os recursos financeiros destinados a remunerar atividade de outrem,

No entanto, dúvida remanesce se os valores recebidos pela Consulente, mesmo com a finalidade específica e comprovada de remunerar os serviços de manutenção dos terminais, devem integrar a receita bruta da Consulente para fins de incidência da contribuição substitutiva à contribuição patronal prevista no art. 22, I e III da Lei n.º 8.212/1991”.

3. Em seguida, fez constar como fundamentação legal de suas dúvidas:

“2. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL:

As empresas de transporte rodoviário de passageiros sujeitam-se ao recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB à alíquota de 2%, nos termos do que preceituam os artigos 7º, 7º-A e 9º, § 9º da Lei n.º 12.546/2011:

[...]

Como visto, a base de cálculo da contribuição será a receita bruta relativa à atividade principal da empresa, de acordo com seu cadastro na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

No caso da Consulente, cuja atividade principal é a prestação de serviços de transporte coletivo — **CNAE 4921-3/01**, a rigor, compreende-se que a receita bruta seria a proveniente dessa atividade.

Todavia, dado que o conceito de receita bruta para fins de incidência da CPRB não foi exposto de forma clara pela Lei n.º 12.576/2011, referindo-se apenas genericamente à expressão "receita bruta", a Consulente questiona se o conceito adotado deve ser aquele já utilizado na legislação de outros tributos federais, sobretudo as disposições do inciso I do art. 187 da Lei n.º 6.404/76, do art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77, do art. 44 da Lei n.º 4.506/64 e também do art. 208 do Decreto n.º 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda)".

4. Por fim, questionou:

“3. QUESTIONAMENTOS:

3.1. O valor repassado pelo Poder Concedente (Municipalidade [...]) à Consulente, com a finalidade única e exclusiva de efetuar o pagamento de empresas subcontratadas para exercer a manutenção dos terminais de ônibus, **deve ser considerado como receita própria da Consulente**, dado que não é proveniente de sua atividade principal (CNAE 4921-3/01)?

3.2. É correto o entendimento da Consulente de que os valores recebidos pelo Poder Concedente com a finalidade de remunerar as empresas subcontratadas **não deve compor a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB?**"

Fundamentos

5. A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), disciplinada na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem por objetivo dar segurança jurídica à consulente que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

6. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como o impedimento a que sejam aplicados juros e multa de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da Solução de Consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, e que ocorra a ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

7. Isso posto, cabe esclarecer que o processo de consulta de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma

tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro e não se presta a convalidar afirmações e informações prestadas pela consulente.

8. Feitos tais esclarecimentos acerca dos requisitos para eficácia da consulta, passa-se a analisar, as perguntas formuladas.

“3.1. O valor repassado pelo Poder Concedente (Municipalidade [...]) à Consulente, com a finalidade única e exclusiva de efetuar o pagamento de empresas subcontratadas para exercer a manutenção dos terminais de ônibus, deve ser considerado como receita própria da Consulente, dado que não é proveniente de sua atividade principal (CNAE 4921-3/01)?”

9. Do que se pode depreender das afirmações da interessada, ela é umas das concessionárias que presta serviço de transporte rodoviário de passageiros e, concomitantemente, centraliza, em linhas gerais, a prestação de todos os serviços de administração, operação, manutenção, vigilância e conservação dos terminais.

10. Ou seja, a interessada não exerce apenas a atividade de serviço de transporte rodoviário de passageiros, à medida em que foi contratada pelo ente público para a prestação de todos os serviços de administração, operação, manutenção, vigilância e conservação dos terminais, e, optou pela subcontratação de fornecedores para realização de tais serviços.

11. Nesse sentido, relativamente ao seu primeiro questionamento, registre-se que não cabe, em sede de consulta, validar a afirmação da interessada que sua atividade principal, nos termos da legislação que trata da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) corresponde ao “CNAE 4921-3/01”.

12. Isso porque cabe à interessada observar sua situação face ao disposto na legislação que trata da CPRB, levando em consideração todas as atividades por ela desenvolvidas, seja para fins de verificar a possibilidade de sua opção pelo regime em função de sua atividade principal definida nos termos da legislação, seja para apurar a base de cálculo da CPRB, se for o caso.

13. Resta, portanto, relativamente ao referido primeiro questionamento, analisar exclusivamente a dúvida da interessada se *“O valor repassado pelo Poder Concedente (Municipalidade [...]) à Consulente, com a finalidade única e exclusiva de efetuar o pagamento de empresas subcontratadas para exercer a manutenção dos terminais de ônibus, deve ser considerado como receita própria da Consulente”*.

14. Por meio da Solução de Consulta Cosit nº 251, de 23 de maio de 2017, reproduzida em parte a seguir, em que a consulente é uma organizadora de eventos, a RFB fez a distinção entre a intermediação e a subcontratação e manifestou o entendimento de que organizando e produzindo o evento em seu nome e por sua conta, a receita bruta será o valor cobrado pela totalidade do serviço, mesmo que parte desse valor seja utilizada para pagar fornecedores e prestadores de serviço subcontratados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ORGANIZADORA DE EVENTOS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. SUBCONTRATAÇÃO.

O conceito de receita bruta das empresas organizadoras de eventos optantes pelo regime do lucro presumido é determinado pela regra geral do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não sendo modificado pelas disposições do § 2º do art. 30 da Lei nº 11.771, de 2008.

A empresa organizadora de eventos pode atuar de duas formas: 1) apenas intermediando o negócio, sem contratar nada, nem ninguém em seu nome, e, dessa forma, sua receita corresponde à comissão pela intermediação; ou 2) organizando e produzindo o evento em seu nome e por sua conta, e, nesse caso, a receita bruta será o valor cobrado pela totalidade do serviço, mesmo que parte desse valor seja utilizada para pagar fornecedores e prestadores de serviço subcontratados.

Deve constar na Nota Fiscal de Serviço emitida pela empresa organizadora de eventos o valor total do serviço prestado em seu nome, mesmo que inclua gastos com materiais e subcontratação de serviços.

Dispositivos Legais: CF, de 1988, art. 150, § Lei nº 11.771, de 2008, art. 30, § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; DL nº 1.598, de 1977, art. 12; SC Cosit nº 263, de 2014; SC Cosit nº 304, de 2014.

[...]

5. Percebe-se, inicialmente, o equívoco da consulente ao igualar intermediação de negócios com a subcontratação de serviços. De modo a solucionar adequadamente os questionamentos apresentados, deve-se distinguir, de pronto, essas duas situações, já que a intermediação difere completamente da subcontratação.

6. Na intermediação, a empresa intermediadora não assume a responsabilidade pelo serviço em nome próprio, age apenas como agenciadora, aproximando as partes envolvidas no negócio. Dessa forma, possibilita, por exemplo, a contratação de fornecedores e de prestadores de serviço em nome da empresa contratante, sendo as notas fiscais do serviço emitidas pelo prestador em nome da empresa contratante (tomador).

7. Já na subcontratação, a empresa contratada para um determinado serviço, executa-o por conta própria, empregando outras empresas, estranhas ao contrato, para que executem parte ou todo o objeto do contrato, por sua conta e em seu nome. Dessa forma, os subcontratados emitem as notas fiscais em nome da organizadora de evento e esta deve emitir a nota fiscal para a contratante pela totalidade dos valores.

8. No caso sob análise, apesar de a consulente informar que age como empresa intermediadora, ela é contratada para a execução, em seu nome, do conjunto de serviços que engloba a produção e organização de eventos e, para isso, afirma que subcontrata partes dos serviços, emitindo a nota fiscal no valor total do objeto do contrato. Uma vez configurada tal situação, não estará caracterizada intermediação de negócios, mas sim prestação de serviços de produção e organização de eventos com subcontratação de serviços.

9. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil já emitiu ato vinculante referente à impossibilidade de o contribuinte deduzir valores pagos a terceiros pela prestação de serviços, compras de mercadorias e pagamentos de aluguéis da base de cálculo de empresas organizadoras de eventos optantes pelo Simples Nacional conforme Solução de Consulta Cosit nº 263, de 26 de setembro de 2014, reproduzida parcialmente a seguir:

Fundamentos

(...)

6. *Como se vê, o § 3º do art. 18 da Lei nº 123, de 2006, dispõe que a base de cálculo para incidência dos tributos é a receita bruta, assim entendida a totalidade dos valores auferidos pela empresa. Nota-se, também, que não há previsão para segregação das receitas correspondentes a valores repassados a terceiros (prestação de serviços, compras de mercadorias e pagamento de aluguéis), sendo certo que a legislação que reduz receita tributária deve ser interpretada de forma literal.*

7. *Procedendo-se à subsunção dos fatos descritos pela peticionante às normas acima transcritas, constata-se que a receita bruta da consultante é composta pelo **valor integral pago pelo seu contratante, aí incluídos os valores repassados aos seus subcontratados.***

8. *Interpretação em sentido contrário seria contra a lei, pois levaria ao entendimento de que todo e qualquer custo de uma atividade econômica poderia ser considerado mero repasse de valores e o Simples Nacional passaria a ter por base de cálculo não mais a receita bruta, mas o lucro.*

9. *Para a consecução de seu objeto social, a empresa incorre em vários custos, de tal sorte que, para auferir as receitas, a empresa terá que incorrer em despesas.*

10. *Uma indústria, por exemplo, oferece a seus clientes bens tangíveis e seus custos são representados pelos insumos (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem) utilizados na industrialização e, também, por qualquer serviço adicional que tenha sido agregado ao produto final, mesmo que prestado por terceiros.*

11. *O prestador de serviços tem, igualmente, custos a serem suportados, para que possa oferecer o serviço (bem intangível) a seus clientes, ou seja, tanto o prestador de serviços quanto o industrial têm seus respectivos fornecedores. O pagamento a eles efetuado é custo, quer para um, quer para outro.*

12. *Uma vez prestado o serviço (ou industrializado o bem), as despesas e os custos incorridos passam a compor o*

preço a ser cobrado, cujo valor constituirá receita da contratada.

13. **Assim, os valores cobrados do contratante estão inseridos no conceito de receita bruta, porque representam o preço dos serviços prestados.** A simples decomposição da conta, com a discriminação das despesas realizadas, não descaracteriza a condição de receita auferida e de remuneração pela venda de serviços.

14. *Receita, nos termos das ciências contábeis e da legislação tributária e comercial (art. 176 e seguintes, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações), não pode ser definida como ingresso ou disponibilização de valores que aumenta o patrimônio da pessoa jurídica.*

15. *Essa é uma definição incompleta, que pode levar a conclusões equivocadas (como a de que um valor arrecadado, com destinação previamente fixada, não consubstancia receita), consoante crítica de Sérgio de Iudícibus (IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1998. p. 131-2.):*

[...] Assim, receita é o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimo no patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

[...]

Esta parece-nos uma conceituação adequada, porque caracteriza, por natureza, a produção de bens e serviços como elemento fundamental, porém considera que tais bens e serviços têm abrangência ampla, para incluir receitas não operacionais. Por outro lado, confere ao mercado, por meio de seus mecanismos de preços, o poder de atribuir um valor de troca à produção da entidade. A definição falha apenas em caracterizar mais nitidamente o efeito da receita no patrimônio. Assim, completando, poderíamos dizer: Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

16. *Nem poderia ser diferente, posto ser o lucro o que realmente aumenta o patrimônio da pessoa jurídica, e não a receita.*

17. *Dessa forma, o procedimento pretendido pela Consulente de excluir da receita bruta os valores dos serviços e mercadorias fornecidas não encontra amparo na legislação pertinente.*

Conclusão

18. *É vedado excluir da receita bruta auferida, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos do Simples Nacional, **valores pagos a terceiros pela prestação de serviços, compras de mercadorias e pagamento de aluguéis.***

10. A base de cálculo do Simples Nacional é a receita bruta definida pelo § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, enquanto o lucro presumido (base de cálculo do IRPJ da consulente) é obtido pelo valor resultante da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, somado aos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos em aplicações financeiras e demais receitas, conforme art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

[...]

11. Apesar de tratar de situação relativa à empresa optante pelo Simples Nacional, as conclusões e fundamentos da SC Cosit nº 263, de 2014, possuem efeito vinculante no âmbito de toda a RFB, conforme arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, e se adaptam perfeitamente às empresas tributadas com base no lucro presumido, já que em ambos os casos o tributo se baseia na receita bruta, a qual, apesar de não ser exatamente a mesma para os dois regimes tributários, possuem diferenças que não interferem nas questões relativas à presente consulta.

12. A referida Solução de Consulta esclarece que a receita bruta é composta pelo valor integral pago pelo contratante, estando aí incluído os valores repassados às empresas subcontratadas. No caso sob análise, como estes valores representam custo, não podem ser deduzidos ao se apurar a receita bruta, já que na empresa tributada pelo lucro presumido a aplicação de percentual de presunção já substitui possíveis deduções com despesas e custos.

13. A Solução de Consulta Cosit nº 304, 24 de outubro de 2014, conclui de forma semelhante, dispondo que a pessoa jurídica não pode excluir da sua receita bruta os valores pagos a terceiros que integrem os preços dos serviços por ela prestados e que constem de suas notas fiscais ou faturas emitidas.

14. Em relação à Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008, que, segundo a consulente, teria definido a receita das empresas organizadoras de eventos como o valor cobrado pelos serviços de organização, a comissão recebida pela intermediação e a taxa de administração referente à contratação de serviços de terceiros, a Coordenação-Geral de Tributação já se pronunciou, por meio da Solução de Consulta nº 304, de 2014, esclarecendo que "(...) o conceito de receita bruta das (...) empresas

organizadoras de eventos é determinado de acordo com a regra geral (...). O § 2º do art. 30 da Lei nº 11.771, de 2008, não modifica o conceito de receita bruta dessas pessoas jurídicas, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

[...]

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta respondendo à consultante que o conceito de receita bruta das empresas organizadoras de eventos optantes pelo lucro presumido é determinado pela regra geral do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não sendo modificado pelas disposições do § 2º do art. 30 da Lei nº 11.771, de 2008.

A empresa organizadora de eventos pode atuar de duas formas: 1) apenas intermediando o negócio, sem contratar nada nem ninguém em seu nome, e, dessa forma, sua receita será a comissão pela intermediação; ou 2) organizando e produzindo o evento em seu nome e por sua conta e, nesse caso, sua receita bruta corresponderá ao valor cobrado pela totalidade do serviço, mesmo que parte desse valor seja utilizada para pagar fornecedores e prestadores de serviço subcontratados.

Não se permite deduzir da receita bruta, a qual serve de base para o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica optante pelo lucro presumido, os valores pagos a terceiros pela prestação de serviços, compras de mercadorias e pagamentos de aluguéis, que integrem o preço total do serviço. Devendo constar na Nota Fiscal de Serviço emitida pela empresa organizadora de eventos o valor total do serviço prestado em seu nome, mesmo quando incluía gastos com materiais e subcontratação de serviços.

15. Não obstante a Solução de Consulta Cosit nº 251, de 23 de maio de 2017, diga respeito ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) para empresa optante pelo lucro presumido, vê-se que os esclarecimentos nela prestados acerca da distinção entre intermediação de negócios e subcontratação de serviços, bem como o entendimento proferido no sentido de que a empresa não pode excluir da sua receita bruta os valores pagos a terceiros que integrem os preços dos serviços por ela prestados e que constem de suas notas fiscais ou faturas emitidas, aplicam-se ao presente caso.

16. Isso porque a situação apresentada corresponde a uma prestação de serviços com subcontratação, e, assim, os valores recebidos do ente público relativamente à prestação de todos os serviços de administração, operação, manutenção, vigilância e conservação dos terminais integram a receita bruta da interessada nas respectivas atividades, à medida em que subcontrata terceiros em seu nome. Ou seja, não há previsão legal para que os valores, em pauta, não sejam considerados receita dessas atividades.

17. Passa-se à análise do segundo questionamento e do questionamento indireto elaborado no campo destinado à fundamentação legal das dúvidas da consultante:

“3.2. É correto o entendimento da Consultante de que os valores recebidos pelo Poder Concedente com a finalidade de remunerar as empresas subcontratadas não deve compor a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB?”

“a Consulente questiona se o conceito adotado deve ser aquele já utilizado na legislação de outros tributos federais, sobretudo as disposições do inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404/76, do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, do art. 44 da Lei nº 4.506/64 e também do art. 2086 do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda).”

18. Quanto ao segundo questionamento toma-se como premissa que a interessada quis se referir aos valores recebidos do Poder Concedente.

19. Preliminarmente à análise desses questionamentos, releva notar que face aos fatos apresentados e ao entendimento exposto relativo ao primeiro questionamento, não restou claro qual a atividade principal da empresa nem se é possível a sua opção pela CPRB.

20. Repise-se que em sede de consulta não é possível aferir qual a atividade principal da consulente. Assim, cabe à interessada observar sua situação face ao disposto na legislação que trata da CPRB, levando em consideração todas as atividades por ela desenvolvidas, seja para fins de verificar a possibilidade de sua opção pelo regime em função de sua atividade principal definida nos termos da legislação, seja para, se for o caso, apurar a base de cálculo da CPRB.

21. Esclarecido mais uma vez esses importantes aspectos, nota-se que a matéria objeto das dúvidas da consulente, reportadas acima, foi objeto do Parecer Normativo (PN) nº 3, de 21 de novembro de 2012, reproduzido em parte a seguir:

Cuida-se de analisar a definição e a abrangência da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, substitutiva das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Mais especificamente, cuida-se de perquirir a significação da expressão “receita bruta”, estabelecida pela legislação supracitada como delimitadora da base de cálculo da mencionada contribuição substitutiva.

3. Ocorre que os dispositivos instituidores da citada contribuição substitutiva referiram-se genericamente à receita bruta, sem fazer remissão à legislação de qualquer outro tributo e sem estabelecer especificidades.

4. Nesse contexto, dúvidas têm sido suscitadas e a falta de uniformidade na interpretação do preceito em referência tem gerado insegurança jurídica, tanto para os sujeitos passivos como para a própria Administração Tributária, impondo-se a edição de ato uniformizador acerca da matéria.

Fundamentos

5. Inicialmente, transcrevem-se as disposições relevantes para a presente análise dos dispositivos legais que instituíram a contribuição previdenciária sobre a receita, arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, em substituição às contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que preste serviço a determinadas pessoas jurídicas:

Lei nº 12.546, de 2011.

“Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em

substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.

(...)

§ 1º O disposto no caput:

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;

II - não se aplica:

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e

(...)

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

I - a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações;

(...)

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 7º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total, apuradas no mês.

(...)

§ 4º Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do § 1º, aplicada ao 13º (décimo terceiro) salário, será considerada a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - (VETADO);

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

§ 8º (VETADO).”

6. Conforme se observa, os dispositivos legais supratranscritos não estabeleceram conceito próprio para a receita bruta considerada na base de cálculo da contribuição substitutiva em comento. Assim, implícita e inexoravelmente, adotou-se o conceito já utilizado na legislação de outros tributos federais.

7. De plano, verifica-se que, em submissão às disposições dos §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição Federal, a legislação erigiu como hipótese de incidência da contribuição substitutiva em lume o auferimento de receita por pessoa jurídica.

8. Assim, para elucidação do caso em estudo, recorre-se, inicialmente, à legislação da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois ambas ostentam, também, como hipótese de incidência o auferimento de receita por pessoa jurídica.

9. Nessa senda, devem-se analisar as disposições legais relativas ao regime de apuração cumulativa das mencionados contribuições sociais, vez que este é o regime estabelecido como regra na apuração da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 . Dispõem o art. 3º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 , e os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 :

Lei nº 9.715, de 1998.

“Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior **considera-se faturamento a receita bruta**, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, **do preço dos serviços prestados** e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.”

Lei nº 9.718, de 1998.

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.”

9.1. Deveras, impende reconhecer que, na redação vigente das normas supracitadas, não há inovação em relação à definição de receita bruta já tradicionalmente constante de outras legislações. Com efeito, analisando-se as disposições do inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, do art. 12 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, constata-se que, na redação atual, as normas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins adotaram, quanto ao regime de apuração cumulativa, a definição de receita bruta desde há muito entabulada na legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

10. Por didático, remete-se à compilação das normas relativas à receita bruta existentes no arcabouço normativo do citado imposto efetuada pelo art. 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que o regulamenta:

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.”

11. Ademais, a argumentação expendida nas razões do veto presidencial ao inciso VI do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, que se pretendia inserir por meio do art. 55 da Lei nº 12.715, de 2012, corroborava o entendimento de que, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva em tela, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. Eis a referida argumentação, constante da Mensagem de veto nº 411, de 17 de setembro de 2012:

“Inciso VI do caput e inciso II do § 7º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, inseridos pelo art. 55 do projeto de lei de conversão

‘VI - a receita bruta compreende o valor percebido na venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo também irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica.

‘II - as reversões de provisões e as recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;

Razão dos vetos

‘Ao instituir conceito próprio, cria-se insegurança sobre sua efetiva extensão, notadamente quando cotejado com a legislação aplicável a outros tributos federais.’”

12. Portanto, forçoso concluir-se que, para determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, a receita bruta compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia. ”

[...]

(grifou-se)

22. Registre-se que parte da legislação referida no referido Parecer Normativo (PN) nº 3, de 2012, sofreu alterações:

Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2021, 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 14.020, de 2020)

[...]

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

[...]

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2021, 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 14.020, de 2020)

[...]

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

[...]

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

23. Ademais, releva notar que o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, evocado no parecer normativo, em pauta, foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e que a matéria do art. 279 da norma revogada encontra-se disciplinada no art. 208 do decreto em vigor:

Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - **o preço da prestação de serviços em geral;**

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput .

24. Vê-se, portanto, que, nos termos do Parecer Normativo (PN) nº 3, de 2012, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária, e que as alterações ocorridas na legislação após a publicação da referida norma não alteram o entendimento firmado no que diz respeito ao critério adotado.

25. Dessa forma, na determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva, nos casos de empresas prestadoras de serviços, a receita bruta compreende o preço da prestação de serviços em geral. Ou seja, devem ser reputadas como receita bruta todas as parcelas que decorram da prestação dos serviços que retratem o objeto social da pessoa jurídica e que, portanto, consubstancie o preço pelos serviços prestados.

26. Portanto, é equivocada a colocação da consulente no sentido de que “No caso da Consulente, cuja atividade principal é a prestação de serviços de transporte coletivo – CNAE 4921-3/01, a rigor, compreende-se que a receita bruta seria a proveniente dessa atividade.” Veja-se que nos casos em que a empresa opta pela CPRB em razão de CNAE, o que seria a situação da interessada segundo afirma, não se aplica a proporcionalidade prevista no

§ 1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011, face ao disposto no § 9º deste mesmo artigo, mesmo que ocorra o desempenho de atividades que não permitem a submissão à CPRB. Todas as receitas da empresa compõem, então, a base de cálculo da contribuição.

Art. 9º

[...]

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º desta Lei ou à fabricação dos produtos de que tratam os incisos VII e VIII do caput do art. 8º desta Lei e a receita bruta total.

[...]

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

27. No presente caso, como a interessada centraliza a prestação de todos os serviços de administração, operação, manutenção, vigilância e conservação dos terminais, repise-se que a receita decorrente do preço da prestação de serviços deve ser considerada tanto para aferir se a empresa pode optar pela CPRB quanto para, se for o caso, determinar a sua base de cálculo, nos termos da legislação concernente, observando-se, inclusive, o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, a qual dispõe sobre a CPRB.

Conclusão

28. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo à consulente que:

- Na subcontratação, a empresa contratada para um determinado serviço, executa-o por conta própria, empregando outras empresas, estranhas ao contrato, para que executem parte ou todo o objeto do contrato, por sua conta e em seu nome. Os subcontratados emitem as notas fiscais no nome dessa

empresa que, por sua vez, deve emitir nota fiscal para a contratante pela totalidade dos valores.

- A empresa não pode excluir da sua receita bruta os valores pagos a terceiros que integrem os preços dos serviços por ela prestados e que constem de suas notas fiscais ou faturas emitidas.
- Nos termos do Parecer Normativo (PN) nº 3, de 2012, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. Ou seja, devem ser reputadas como receita bruta todas as parcelas que decorram da prestação dos serviços que retratem o objeto social da pessoa jurídica e que, portanto, consubstanciem o preço pelos serviços prestados.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

REGINA CÉLIA RODRIGUES DOS SANTOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Tributação da SRRF05

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Copen.

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF05

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação