



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

SCI	3 – COSIT
DATA	18 de abril de 2024
ORIGEM	DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CAMPINA GRANDE (DRF/CGD)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

COMPENSAÇÃO DE RETENÇÃO COM DÉBITO DE CPRB. OPÇÃO PELA CPRB MEDIANTE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, confere à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil competência para dispor sobre os termos e condições sob os quais poderão ser compensadas ou restituídas as contribuições sociais previdenciárias substitutivas ou devidas por terceiros, na hipótese de pagamento indevido ou a maior.

O art. 90 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, especifica as condições pelas quais a prestadora que houver sofrido retenção de contribuições sociais previdenciárias no ato de quitação do documento fiscal relativo à prestação de serviços poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, desde que a retenção esteja em consonância com os incisos I e II do *caput* daquele mesmo dispositivo.

Cumpridas as condições especificadas na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, é possível a utilização da compensação para quitação da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente, para a qual haja receita bruta apurada.

A declaração de compensação de créditos de retenção da contribuição previdenciária sobre nota fiscal de cessão de mão de obra com débitos da CPRB relativos a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, por meio de PER/Dcomp, pode substituir o recolhimento, para fins da opção prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 89; Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, §13; Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021.

RELATÓRIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campina Grande (DRF/CGD) apresentou Consulta Interna (CI) relativa à interpretação da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que trata da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

2. Especificamente, interessa à unidade local esclarecimento acerca do art. 9º, § 13, do diploma legal em tela, dispositivo esse que cuida da forma de opção pela CPRB, mediante o pagamento da exação calculada nessa sistemática, relativo ao mês de janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente, para a qual haja receita apurada.

3. Nesse contexto, a consulente deseja saber se:

a declaração de compensação de créditos de retenção da contribuição previdenciária sobre nota fiscal de cessão de mão de obra com débitos da CPRB, por meio de PER/Dcomp, pode substituir o recolhimento, para fins da opção prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011.

4. Em sua proposta de solução, a consulente argumenta que:

4.1 nada obstante a literalidade do dispositivo em relevo, o qual não menciona a apresentação de Dcomp como forma de opção pela sistemática da CPRB, a interpretação literal de legislação tributária é restrita a suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, em conformidade com o art. 108 (**rectius**: art. 111) do Código Tributário Nacional;

4.2 a Solução de Consulta Cosit nº 41, de 26 de fevereiro de 2015, afirma a possibilidade de compensação de créditos de retenção de contribuições previdenciárias em notas fiscais com débitos de CPRB, ao passo que a Solução de Consulta Cosit nº 384, de 26 de dezembro de 2014, admitiu a compensação de créditos decorrentes de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos com débitos de CPRB, ou seja, é possível a compensação de créditos previdenciários com débitos da referida natureza, sendo que desde a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.557, de 31 de março de 2015, essa compensação deve ser realizada com a utilização de PER/Dcomp;

4.3 uma vez que a retenção de contribuições previdenciárias em notas fiscais tem função de antecipar os recolhimentos, seria irrazoável o recolhimento para fins de opção quando o contribuinte possui créditos contra a Fazenda Pública;

4.4 a Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 11 de fevereiro de 2008, por seu turno, teria expressamente autorizado a compensação como forma de opção pelo Lucro Presumido, referida no art. 26, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

4.5 é possível à Receita Federal tomar conhecimento da opção pela CPRB tanto mediante verificação do código de recolhimento, quanto por DCTF, PER/Dcomp ou GFIP.

5. É o relatório.

FUNDAMENTOS

6. O dispositivo controvertido, relacionado pela consulente, traz o seguinte:

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

(...)

§ 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)

7. A compensação, como se sabe, é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, conforme reza o art. 156, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

8. É também manifesto que a compensação prevista no Direito Tributário depende de lei autorizativa, não bastando o fato de estar elencada como modalidade de extinção do crédito tributário, consoante prescreve o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar

redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

(grifei)

9. A unidade peticionária refere, por outro lado, o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que versa sobre obrigatoriedade de retenção da contribuição previdenciária em nota fiscal, no caso que especifica:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, **por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

(grifei)

10. Percebe-se, portanto, que o §1º do art. 31 da lei em comento faculta ao contribuinte cedente de mão de obra, cuja contribuição houver sido destacada em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, compensar, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento de seus segurados, o valor retido, sendo passível de restituição o saldo que porventura remanesça.

11. A Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 89, traz balizamento respeitante à possibilidade de compensação de contribuições sociais previdenciárias:

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, **as contribuições instituídas a título de substituição** e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de **pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(grifei)

12. Sob esse prisma, a consulente evoca a Solução de Consulta Cosit nº 41, de 26 de fevereiro de 2015 (posteriormente reformada e transformada na Solução de Consulta Vinculada Cosit nº 99.002, de 27 de fevereiro de 2015), pela qual a retenção referida no art. 7º, § 6º, da Lei nº 12.456, de 2011, abaixo transcrito, poderá ser objeto de compensação com os valores devidos a título de CPRB, com fundamento no mesmo art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2020, 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 13.670, de 2018)

(...)

§ 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)

13. A compensação de contribuições sociais previdenciárias encontra-se regulamentada pela Instrução Normativa (IN) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021:

Art. 32. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e não optar pela compensação dos valores retidos, na forma prevista no art. 90, ou que possuir, após a compensação, saldo em seu favor, poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ressalvado o disposto no art. 33.

(...)

Seção VII

Da Compensação de Contribuições Previdenciárias pelo Sujeito Passivo que Não Utilizar o eSocial para Apuração das Contribuições

Art. 84. O crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a", "c" e "d" do inciso I do art. 2º apurado pelo sujeito passivo, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita

Bruta (CPRB), poderá ser utilizado na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 89.

§ 1º É vedada a compensação do crédito a que se refere o caput, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

§ 2º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições previdenciárias devidas.

§ 3º Caso haja pagamento indevido relativo a obra de construção civil encerrada ou sem atividade, a compensação poderá ser realizada pelo estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.

§ 4º A compensação prevista no caput poderá ser realizada, também, com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.

§ 5º A empresa ou equiparada poderá efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional.

Art. 85. A compensação de que trata esta Seção deve ser informada em GFIP, na competência de sua efetivação, ressalvado o disposto no parágrafo único.

Parágrafo único. A compensação de débitos da CPRB com os créditos a que se refere o art. 84 será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV, observado o disposto no inciso II do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 2007.

Art. 88. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

Art. 89. O disposto nesta Seção aplica-se somente à compensação de contribuições previdenciárias pelo sujeito passivo que não utilizar o eSocial para apuração das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007.

(...)

Seção VIII

Da Compensação de Valores Referentes à Retenção de Contribuições Previdenciárias na Cessão de Mão de Obra e na Empreitada

Art. 90. Ressalvado o disposto no art. 91, a empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, pelo estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela execução da empreitada total; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção poderá ser efetuada somente com as contribuições previdenciárias, vedada a compensação das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

§ 2º Para fins de compensação da importância retida, será considerada como competência da retenção o mês da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 3º O saldo remanescente em favor do sujeito passivo poderá ser compensado nas competências subsequentes, observado o disposto no art. 85, ou poderá ser objeto de restituição, na forma prevista nos arts. 32 a 35.

§ 4º Se, depois da compensação efetuada pelo estabelecimento que sofreu a retenção, restar saldo, o valor deste poderá ser compensado por qualquer outro estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, inclusive nos casos de obra de construção civil mediante empreitada total, na mesma competência ou em competências subsequentes.

§ 5º A compensação de valores eventualmente retidos sobre nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços emitido pelo consórcio, e recolhidos em nome e no CNPJ das empresas consorciadas, poderá ser por elas efetuada, proporcionalmente à participação de cada uma delas.

§ 6º No caso de a retenção e o recolhimento serem feitos no CNPJ do consórcio, somente esse poderá realizar a compensação ou apresentar o pedido de restituição.

14. Cabe observar que o *caput* do art. 84 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, **refere expressamente** o art. 2º, inciso I, **alíneas “a”, “c” e “d”**. **Excluída foi, portanto, a alínea “e” do inciso I do art. 2º, que trata das contribuições previdenciárias retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada**. Desse modo, somente pela análise de tal dispositivo não se pode concluir pela admissibilidade de compensação de débitos de CPRB.

15. O art. 90, entretanto, **regulamenta expressamente a compensação de valores retidos no ato de quitação da nota fiscal, fatura ou recibo pela prestação de serviços**, exceto no caso daqueles que utilizam o eSocial na apuração das contribuições sociais previdenciárias. As únicas exigências especificadas no dispositivo em comento são a declaração do valor retido em GFIP, por parte do estabelecimento responsável pela cessão de mão de obra ou pela empreitada total,

bem como o destaque respectivo no documento fiscal, fatura ou recibo, ou o fato de a contratante ter recolhido o valor devido.

16. Dessarte, o art. 90 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, aplica-se à hipótese referida pela consulente, no que toca à possibilidade de utilização da compensação para quitação da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência posterior em que tenha havido apuração de receita bruta.

17. Quanto à tese segundo a qual a compensação pode ser entendida como meio de opção pela sistemática da CPRB, o foco da dúvida está em saber se é possível igualar o instituto da compensação com o pagamento **para fins da opção prevista no § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.**

18. A compensação é forma de extinção do crédito tributário, assim como o pagamento, nos termos do art. 156 do CTN.

19. Por outro lado, sabe-se que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória, de forma que só gera efeitos definitivos após a homologação pela Administração Tributária, podendo o pedido ser cancelado pelo contribuinte enquanto pendente de decisão administrativa.

20. Nada obstante, tanto a contribuição previdenciária patronal sobre a folha quanto a contribuição previdenciária sobre a receita bruta são tributos cujo lançamento ocorre por homologação e, portanto, conforme esclarece a doutrina, “o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (CTN, art. 150, § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31ª edição. 2010. Ed. Malheiros. p. 189). Isto é, o pagamento do tributo cujo lançamento é por homologação depende de posterior validação, podendo sofrer, também, toda sorte de contestação. Logo, **para fins de opção pela CPRB**, a compensação tributária referida equivale ao pagamento, pois o débito declarado em DCTF, em declaração de compensação ou em pedido de parcelamento constitui confissão de dívida e pode ser encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União. Assim, nesse aspecto, os institutos não diferem entre si.

21. Desse modo, observa-se que, conceitualmente, de acordo com os argumentos levantados, ambos são formas de extinção do crédito tributário e ambos estão sujeitos a

homologação, não sendo visível, portanto, prejuízo na adoção da compensação como forma de cumprimento da opção de que trata a Lei nº 12.546, de 2011.

22. Assiste razão à consulente ao afirmar:

Dessa forma, não se entende razoável forçar um contribuinte a fazer um recolhimento, mesmo que em valor irrisório, para optar por regime de tributação quando possui crédito contra a Fazenda Pública, decorrente da aplicação de lei, que pode ser oposto a seu débito. Vale lembrar, inclusive, que a compensação extingue o crédito tributário (mesmo sob condição resolutória) e qualquer recolhimento posterior seria indevido.

23. Outrossim, a Solução de Consulta Interna nº 3, de 27 de maio de 2022, proferiu o entendimento – vinculante para a RFB nos termos do art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018 – de que a opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais, ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP); e que, ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB.

23.1. Sem embargo, sublinha-se que a indigitada Solução de Consulta Interna nº 3, de 2022, consigna que, uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

24. Assim, a declaração de compensação de créditos de retenção da contribuição previdenciária sobre nota fiscal de cessão de mão de obra contra débitos da CPRB relativos a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, por meio de PER/Dcomp, pode substituir o recolhimento, para fins da opção prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011.

CONCLUSÃO

25. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna respondendo à unidade consulente que:

a) a possibilidade de compensação de tributos e contribuições deve sempre estar calcada em autorização legal;

b) no caso sob análise, o art. 89 da Lei nº 8.212, de 1991, confere à RFB competência para dispor sobre os termos e condições sob os quais poderão ser compensadas ou restituídas as contribuições sociais previdenciárias substitutivas ou devidas por terceiros, na hipótese de pagamento indevido ou a maior;

c) nesse sentido, o art. 90 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, especifica as condições pelas quais a prestadora que houver sofrido retenção de contribuições sociais previdenciárias no ato de quitação do documento fiscal relativo à prestação de serviços poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, desde que a retenção esteja em consonância com os incisos I e II do *caput* daquele mesmo dispositivo;

d) desse modo, cumpridas as condições especificadas na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 2021, é possível a utilização da compensação para quitação de CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente, para a qual haja receita bruta apurada;

e) a declaração de compensação de créditos de retenção da contribuição previdenciária sobre nota fiscal de cessão de mão de obra contra débitos da CPRB relativos janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, por meio de PER/Dcomp, pode substituir o recolhimento, para fins da opção prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011;

f) a opção pela CPRB pode ser manifestada, de forma expressa e irretratável, por meio de: (1) pagamento do tributo mediante código específico de documento de arrecadação de receitas federais; ou (2) apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo – atualmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) ou a Declaração de Compensação (PER/DCOMP);

g) ressalvados os casos expressamente estabelecidos na Lei nº 12.546, de 2011, não há prazo para a manifestação da opção pela CPRB; e

h) uma vez instaurado o procedimento fiscal, caso seja constatada a ausência de apuração, confissão ou pagamento de CPRB, a fiscalização deverá apurar eventual tributo devido de acordo com o regime de incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos.

Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Aprovo. Providenciem-se a divulgação interna e posterior publicação na forma do art. 12 da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação