



Solução de Consulta nº 200 - Cosit

Data 12 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ENVOLVENDO DÉBITOS DECORRENTES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

Possibilidade de compensação entre créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB e as contribuições a serem retidas na folha de salário dos seus empregados.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ENVOLVENDO DÉBITOS DECORRENTES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM RAZÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Possibilidade de compensação entre créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB e as contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada.

Dispositivos Legais: Arts. 31 e 33 da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 7º, § 6º, da Lei nº 12.546, de 2011.

Relatório

A consultante afirma que se dedica à prestação de serviços de informática compreendidos no art. 4º da Lei nº 11.774, de 2008. Por esse motivo, a consultante optou pelo recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta (CPRB), em substituição às contribuições previstas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, conforme a faculdade instituída pelo art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

2. Aponta ato da RFB, qual seja, a [Solução de Consulta Cosit n.º 99003, de 2015](#), ato vinculado à [Solução de Consulta Cosit n.º 384, de 2014](#), que firma que a compensação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) está adstrita aos termos do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, sujeitando-se às restrições do art. 26 da Lei n.º 11.941, de 2009, cujo crédito poderá ser utilizado na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, nos termos do art. 56 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012. A SC 99903, de 2015, ainda esclarece que o disposto no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições previdenciárias, em razão do disposto no art. 26, parágrafo único da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, e que os créditos decorrentes de contribuição previdenciária sobre a folha de salários podem ser compensados com débitos da CPRB.

3. Destaca não haver, no quadro normativo (então vigente), “menção expressa acerca da possibilidade de compensação com as contribuições previdenciárias retidas pelo empregador, enquanto responsável tributário, na folha de pagamento dos seus empregados/prestadores”, mas que a remissão ao art. 56 da IN RFB 1.300, de 2012 — que por sua vez remete às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º — admite a compensação com as contribuições retidas dos empregados/prestadores, mas as contribuições previdenciárias retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada não foram “expressamente contempladas no caput do art. 56 da IN RFB 1.300/12), o que causa dúvidas quanto à possibilidade de sua compensação com o crédito decorrente de pagamento indevido de CPRB.”

4. Aduz que a “insegurança” quanto à possibilidade de compensação na condição de responsável tributário, na forma exposta acima, decorre da “ausência, no regime de compensação das contribuições sociais, de regra similar à disposta no art. 41, §9º, da IN RFB n.º 1300/12”, que não se aplica às contribuições previdenciárias.

5. Ressalta, ainda, que “as contribuições previdenciárias a serem retidas na cessão de mão de obra e na empreitada (*hipóteses do art. 31 da Lei n.º 8.212/91 e art. § 6º do art. 7º, da Lei n.º 12.546, de 2011*) não foram expressamente contempladas no caput do art. 56 da IN RFB 1.300/12, o que causa dúvidas quanto à possibilidade de sua compensação com o crédito decorrente de pagamento indevido da CPRB.”

6. Por fim, a consultante indaga sobre a possibilidade de promover a compensação de eventuais créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB com:

i) as contribuições a serem retidas na folha de salário dos seus empregados; e

ii) as contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada (art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 e art. 7º, § 6º, da Lei n.º 12.546, de 2011).

Fundamentos

7. De plano cumpre explicitar que a consulta foi protocolada em 28/06/2017, pouco antes da novel Instrução Normativa RFB n.º 1.717, 17/07/2017, que revogou a IN RFB n.º 1.300, de 2012, e, sobretudo, antes da Lei n.º 13.670, de 30/05/2018, cujo art. 8º promoveu alterações na compensação tributária, inclusive com a revogação do parágrafo único do art. 26 da Lei n.º 11.457, de 2007, que obstava a aplicação do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, às

contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, e que agora são admitidas, com restrições temporais, ao sujeito passivo que utilizar o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) para apuração das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 2007. Vê-se, assim, que o entendimento contido na SC 99903, de 2015 (ato vinculado à [Solução de Consulta Cosit nº 384, de 2014](#)), citada pela consultente, restringe-se, por óbvio, à legislação vigente à época de sua elaboração.

8. A compensação é forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional) e a norma geral está delineada no art. 170 do Código Tributário Nacional. No âmbito federal, a compensação está regulada no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. A disciplina infralegal do instituto encontra-se ora disposta na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, cujo art. 84 permite expressamente a compensação das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º do mesmo diploma, com o crédito relativo à CPRB. Dispositivo com esse teor já constava do art. 56 da revogada Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, vigente à época da formulação desta consulta (exceto a inovação ora trazida, relativa ao eSocial):

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017

Da Compensação de Contribuições Previdenciárias pelo Sujeito Passivo que Não Utilizar o eSocial para Apuração das Contribuições (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 87-A. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

(...)

Art. 87-A. 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)

9. O art. 1º, parágrafo único, alíneas “a” a “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, engloba tanto as contribuições patronais, quanto as contribuições devidas pelos empregados, e assim também o era na IN RFB nº 1.300, de 2012, em consonância com as leis que lhes dão suporte.

10. Cumpre esclarecer que (ao contrário do que sustenta parte da doutrina) ainda que não se trate de relação obrigacional tributária autônoma, a fonte pagadora — ao receber atribuição legal para retenção do tributo — não se torna mero agente arrecadador, mas sim sujeito passivo (responsável tributário), por força dos arts. 121, II, e 128, do CTN.

11. Caso o tributo seja retido e não recolhido, este torna-se débito próprio da fonte pagadora. Na seara previdenciária, ao analisar o aspecto da responsabilidade tributária na

retenção de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 (com redação dada a partir da Lei n.º 9.711, de 1998), com enfoque na jurisprudência consolidada do STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manifestou-se por meio do [PARECER/PGFN/CAT Nº 466 /2014](#) que concluiu pela responsabilidade direta e exclusiva da empresa contratante para os casos em que tenha ocorrido a retenção do tributo, e pela subsistência da responsabilidade da contratante, juntamente com a empresa cedente de mão de obra, no caso de não ter havido a retenção.

12. Portanto, quanto ao **primeiro questionamento** (compensação de eventuais créditos da CPRB com débitos das contribuições a serem retidas na folha de salário dos seus empregados) encontra resposta na leitura do próprio dispositivo questionado (art. 56 da revogada Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012, ora tratado no art. 84 da IN RFB n.º 1.717, de 2017), interpretando-o pela ordem lógica de sua categoria de agregação.

13. O **segundo questionamento** diz respeito à possibilidade de utilização de eventuais créditos de CPRB para fins de compensação com débitos de contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada (art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 e art. 7.º, § 6.º, da Lei n.º 12.546, de 2011).

14. Em relação ao pontuado pelo consulente, de fato as contribuições previdenciárias retidas na cessão de mão de obra e na empreitada (hipóteses do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. § 6.º do art. 7.º, da Lei n.º 12.546, de 2011), “não foram expressamente contempladas no caput do art. 56 da IN RFB 1.300, de 2012” (art. 84 da IN RFB n.º 1.717, de 2017). Isso decorre do fato de que o disciplinamento da sua forma de aproveitamento é voltado exclusivamente para a contratada, conforme arts. 30, 31 e 88 da IN RFB n.º 1.717, de 2017. Note-se, ademais, que o dispositivo em comento, ao restringir às “alíneas “a” a “d” do inciso I”, trata dos créditos em face da Fazenda Nacional (“O sujeito passivo que apurar crédito...”).

15. Assim sendo, tais dispositivos não dizem respeito à possibilidade de utilização de créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB com débitos de contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada (art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 e art. 7.º, § 6.º, da Lei n.º 12.546, de 2011), que é o objeto da consulta, de forma que aqui também se aplica o entendimento contido no PARECER/PGFN/CAT Nº 466 /2014 de que aquele que promove a retenção no regime do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, é sujeito passivo da obrigação tributária. Dessa forma, em tese, os débitos são passíveis de compensação de parte do responsável pela retenção.

Conclusão

16. Isso posto, conclui-se pela possibilidade de compensação entre os alegados créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB e as contribuições a serem retidas na folha de salário dos seus empregados, bem como em relação às contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada.

Assinado digitalmente
SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

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