



---

## Solução de Consulta nº 286 - Cosit

**Data** 14 de outubro de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. CONSTRUÇÃO CIVIL. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. NÃO CABIMENTO.** 1. No âmbito da construção civil, somente se sujeitam à contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, as atividades enquadradas nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE. 2. A empresa que possui como atividade principal a incorporação imobiliária (CNAE 4110-7/00) não se sujeita à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta de que trata a referida Lei.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 195, § 13; Lei nº 4.591, de 1964, arts. 28 a 31 e 50; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I e III; Lei nº 12.546, de 2011, art. 7º, incisos IV e IX e art. 9º, § 9º; Lei nº 12.844, de 2013, art. 13; Medida Provisória nº 540, de 2011, art. 7º; Medida Provisória nº 601, de 2012, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, art. 17.

## **Relatório**

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar sobre o aproveitamento do recolhimento feito a título da contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para fins de regularização de obra de construção civil.

2. A Consulente limita-se a informar que atua na área de construção civil, tendo como atividade principal a “Incorporação de Empreendimentos Imobiliários” (CNAE 4110-7/00), construindo casas residenciais em terrenos próprios e que, concluída a obra, solicita sua regularização junto a este Órgão.

3. Em seguida, indaga:

1) Com a mudança da sistemática de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP inserida pela Lei nº 12.546/2011 e as alterações posteriores, questionamos se haverá o aproveitamento dos recolhimentos da CPP realizados através de DARF para o abatimento no cálculo do INSS na averbação da obra junto à RFB/INSS?

2) Qual a forma de aproveitamento ou compensação de tais recolhimentos? Pelo valor integral pago em DARF ou haverá alguma redução na base de cálculo do INSS devido na averbação?

3) Caso a resposta à pergunta do item 1 seja não, como será a apuração e o aproveitamento do INSS na averbação da obra junto à RFB/INSS?

## Fundamentos

4. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerado eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciá-la.

5. Observa-se, primeiramente, que a dúvida deduzida neste processo de consulta resume-se em saber se, para fins de regularização de obra de construção civil, poderá ou não haver o aproveitamento dos recolhimentos efetuados a título de contribuição previdenciária substitutiva de que trata a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Assim, antes de tudo, será analisada a atividade exercida pela Consulente, pois tal atividade é que irá definir a sua sujeição ou não ao regime de tributação substitutivo previsto na referida Lei.

### Da atividade de incorporação imobiliária

6. A Consulente informa que tem como atividade principal a incorporação imobiliária. Tal atividade é regulada pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, de onde se extraem os seguintes excertos:

*Art. 28. As **incorporações imobiliárias**, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.*

*Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se **incorporação imobiliária** a atividade exercida com o intuito de **promover e realizar a construção**, para alienação total ou parcial, de **edificações** ou **conjunto de edificações** compostas de unidades autônomas, (VETADO).*

*Art. 29. Considera-se **incorporador** a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em **edificações a serem construídas** ou **em construção sob regime condominial**, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e **responsabilizando-se**, conforme o caso, **pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas**.*

[...]

Art. 30. **Estende-se a condição de incorporador** aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

Art. 31. A iniciativa e a responsabilidade das incorporações imobiliárias caberão ao **incorporador**, que somente poderá ser:

a) o proprietário do terreno, o promitente comprador, o cessionário dêste ou promitente cessionário com título que satisfaça os requisitos da alínea a do art. 32;

b) o **construtor** (Decreto número 23.569, de 11-12-33, e 3.995, de 31 de dezembro de 1941, e Decreto-lei número 8.620, de 10 de janeiro de 1946) ou **corretor de imóveis** (Lei n.º 4.116, de 27-8-62).

[...]

§ 1º No caso da alínea b, o incorporador será investido, pelo proprietário de terreno, o promitente comprador e cessionário dêste ou o promitente cessionário, de mandato outorgado por instrumento público, onde se faça menção expressa desta Lei e se transcreva o disposto no § 4º, do art. 35, para concluir todos os negócios tendentes à alienação das frações ideais de terreno, mas se obrigará pessoalmente pelos atos que praticar na qualidade de incorporador.

[...]

Art. 50. Será designada no **contrato de construção** ou eleita em assembléia geral uma Comissão de Representantes composta de três membros, pelo menos, escolhidos entre os adquirentes, para representá-los perante **o construtor ou, no caso do art. 43, ao incorporador**, em tudo o que interessar ao bom andamento da incorporação, e, em especial, perante terceiros, para praticar os atos resultantes da aplicação dos arts. 31-A a 31-F. (original sem destaque)

7. Segundo se extrai da dicção desses dispositivos, a incorporação imobiliária é o conjunto de atividades exercidas com a finalidade de construir ou de promover a construção de edificações compostas de unidades autônomas e de comercializá-las, total ou parcial. Trata-se de atividade complexa que envolve a aquisição do terreno, a formalização de contratos preliminares com os adquirentes das unidades autônomas, o contrato de prestação de serviços com o incorporador e a construção da edificação propriamente dita.

8. Mencionada atividade caracteriza-se pela alienação de frações ideais correspondentes a unidades autônomas a serem construídas, ou em fase de construção sob regime condominial. A construção de edificação fora do regime condominial, com venda do imóvel após a conclusão integral da obra, **não** consubstancia atividade de incorporação imobiliária, uma vez que se acha afastado um dos elementos essenciais da incorporação que é a venda de frações ideais do terreno vinculadas a unidade autônomas “em edificação a ser construída ou em construção sob regime condominial”.

9. Com relação ao incorporador, o art. 29 da Lei n.º 4.591, de 1964, dispõe que ele poderá ser pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que compromisse ou efetive a venda de frações ideais do terreno ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, ao passo que o art. 31 dessa mesma Lei admite que o incorporador possa ser corretor de imóveis ou o próprio construtor da obra.

10. Observa-se, também, que o art. 30 da Lei nº 4.591, de 1964, estende a condição de incorporador “aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, **sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras**” (destacou-se).

11. A Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE enquadra a atividade de incorporação de imóveis como segue:

Seção – Construção

Divisão 41 – Construção de Edifícios

Grupo 411 – Incorporação de Empreendimentos Imobiliários

Classe 4110-7 – Incorporação de Empreendimentos Imobiliários

Subclasse 4110-7/00 - Incorporação de Empreendimentos Imobiliários

12. Como se vê, a incorporação imobiliária, independentemente de o incorporador ser o próprio construtor ou não, acha-se inserida na divisão “Construção de Edifícios” e no **grupo 411**.

13. Fixado esse aspecto, passa-se, em seguida, a analisar a subsunção ou não da atividade de incorporação imobiliária à Lei nº 12.546, de 2011.

#### **Da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta**

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

15. Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2011, alterou a matriz previdenciária de diversos setores da economia, com substituição gradual da contribuição sobre a folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita bruta, como forma de estimular a empregabilidade, a competitividade, a formalização da mão de obra e a redução dos custos de produção e exportação.

16. Mencionada Medida Provisória, em seu art. 7º, descreveu, como segue, a hipótese de incidência do regime substitutivo:

*Art. 7º Até 31 de dezembro de 2012, a contribuição devida pelas empresas que prestan exclusivamente os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008, incidirá 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 2,5%** (dois inteiros e cinco décimos por cento).*

*Parágrafo único. Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008. (original sem destaque)*

17. Essa Medida Provisória foi convertida na **Lei nº 12.546, de 2011**, a qual foi objeto de várias alterações posteriores, inclusive para inserção de novos segmentos econômicos e para redução da alíquota de 2,5% para 2,0%, tendo uma dessas modificações sido promovida

pela Medida Provisória n.º 601, de 2012, que acrescentou o inciso IV ao art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, com a seguinte redação:

*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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, **à alíquota de 2%** (dois por cento):*

[...]

*IV - as empresas do setor de **construção civil**, enquadradas nos **grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0**. (original sem destaque)*

18. Como se vê, o inciso IV do art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, impõe a contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta às empresas do ramo de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, comando que, segundo o inciso III do art. 7º da Medida Provisória n.º 601, de 2012, entrou em vigor em 01/04/2013. Vale notar, porém, que, como o Congresso Nacional deixou de apreciar essa Medida Provisória no prazo constitucionalmente previsto, tal dispositivo perdeu sua validade em 04/06/2013.

19. Seguidamente, a Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013 promoveu alterações na Lei n.º 12.546, de 2011, dentre as quais a previsão de retorno das mencionadas empresas ao regime substitutivo a partir de 01/11/2013 e também inseriu outros segmentos do setor de construção civil nesse regime, como se pode conferir a seguir:

*Art. 7º [...]*

[...]

*VII - as empresas de **construção de obras de infraestrutura**, enquadradas nos **grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0**. (destacou-se)*

20. Verifica-se, com base na legislação acima transcrita, que a Lei n.º 12.546, de 2011, não incluiu, na contribuição substitutiva, todas as empresas que atuam no ramo da construção civil, mas apenas aquelas que exercem atividades “enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439” e as dos “grupos 421, 422, 429 e 431” da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0, assim descritas:

Grupo 412 – Construção de edifícios

Grupo 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

Grupo 433 – Obras de acabamento

Grupo 439 – Outros serviços especializados para construção

Grupo 421 – Construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras de arte especiais

Grupo 422 – Obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos;

Grupo 429 – Construção de outras obras de infraestrutura

Grupo 431 – Demolição e Preparação do terreno

21. Ainda com relação ao enquadramento das empresas que atuam na área de construção civil ao regime de tributação substitutivo, cabe observar o seguinte comando extraído da Lei nº 12.546, de 2011:

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

*[...]*

*§ 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. (destacou-se)*

22. A Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, por sua vez, esclarece o que segue a respeito do mencionado enquadramento:

*Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.*

*§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.*

*§ 2º A "receita auferida" será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início de atividades da empresa.*

*§ 3º A "receita esperada" é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início de atividades da empresa.*

*§ 4º Para fins do disposto no caput, a base de cálculo da CPRB será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades, não lhes sendo aplicada a regra de que trata o art. 8º. (original sem destaque)*

23. Vê-se, assim, que a Lei nº 12.546, de 2011, vinculou a sujeição das empresas do ramo da construção civil ao regime de tributação substitutivo ao respectivo enquadramento de suas atividades no código CNAE, tendo o § 9º do artigo 9º dessa Lei disposto que tal vinculação deve considerar “o CNAE relativo à sua atividade principal” (g.n).

24. A Consulente, segundo informa, tem como atividade principal a “Incorporação de Empreendimentos Imobiliários”, estando enquadrada no código CNAE 4110-7/00 e no grupo 411. Como no âmbito da construção civil apenas os grupos descritos nos incisos IV e VII do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, estão sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta (grupos 412, 432, 433 e 439, 421, 422, 429 e 431), a incorporação imobiliária não foi alcançada pela referida contribuição uma vez que pertencente ao grupo 411.

25. Dessa forma, a Consulente deveria recolher as contribuições patronais previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, com base na folha de pagamento e não sobre a receita bruta. De todo modo, vale observar que eventual recolhimento indevido ou a maior da contribuição previdenciária efetuado sobre a receita bruta poderá ser objeto de restituição nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

## Conclusão

26. Diante do exposto, conclui-se:

- no âmbito da construção civil, somente se sujeitam à contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, as atividades enquadradas nos grupos 412, 432, 433, 439, 421, 422, 429 e 431 da CNAE;
- a empresa que possui como atividade principal a incorporação imobiliária (CNAE 4110-7/00) não se submete à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
VANILDE GOULART SILVA  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente  
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora Fiscal da RFB – 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  
Coordenador-Geral da Cosit