



Solução de Consulta nº 38 - Cosit

Data 2 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 3,5%.

Considerando que não há norma específica que estabeleça critérios relativos à retenção da contribuição previdenciária, no caso de contratação de empresas para execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de que trata o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se, no que couber, as disposições previstas nos artigos 112 a 150 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Para fins de apuração da base de cálculo da retenção a que se refere o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, deve-se observar o disposto nos arts. 121 a 123 da IN RFB nº 971, de 2009, que estabelecem os critérios para a exclusão dos valores relativos a materiais ou equipamentos fornecidos pela contratada.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, § 13; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I e III e art. 31; Lei nº 12.546, de 2011, art. 7º, IV e § 6º; Lei nº 12.715, de 2012, art. 55; Lei nº 12.844, de 2013, arts. 13 e 14; Medida Provisória nº 601, de 2012, art. 1º; Decreto nº 7.828, de 2012, art. 2º, § 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 121 a 123.

Relatório

1. A consulente começa a sua petição - Item I - discorrendo sobre a retenção da contribuição previdenciária, com base na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, onde afirma que as regras de retenção em nota fiscal estão disciplinadas nos artigos 112 e seguintes da referida instrução, em especial, nos artigos 112, 121 e 122, parágrafo único, inciso II, alínea “e” (fls.3 a 4).
2. Entende que, quando da prestação de serviços, mediante cessão de mão de obra ou empreitada, deve ser feita a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, por parte do tomador de serviço (art. 112 da IN RFB nº 971, de 2009) (fls.5).
3. Acrescenta que, nos casos em que a utilização de materiais ou equipamentos seja inerente à prestação de serviços, existe a previsão de dedução dos materiais da base de cálculo para fins de retenção, desde que haja comprovação destes (art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009) (fls.5).
4. Registra também que, na prestação de serviços na área da construção civil, ainda existe um percentual de presunção de utilização de materiais e equipamentos, que varia conforme o serviço a ser prestado; que a regra geral de dedução é de 35% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços (art. 122, § 1º, inciso II, da IN RFB Nº 971, de 2009) (fls.5).
5. Enfatiza que a retenção nada mais é do que a antecipação do valor do tributo devido pelo contribuinte e, dessa forma, o valor a ser retido deve guardar relação com o quantum da exação (fls.5).
6. Entende que o cálculo desenvolvido para se chegar à alíquota de 11% da retenção considerou a aplicação dos percentuais médios dos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias (Segurado: 8%, 9% ou 11%; Empresa: 20% e RAT: 1%, 2% ou 3%), sobre a base de cálculo reduzida a 35% (presunção de utilização de materiais e equipamentos, nos termos do artigo 122, § 1º, inciso II, alínea “e”, da IN RFB nº 971, de 2009), conforme demonstra em planilha anexa (fls.5 a 6).

7. Na segunda parte de sua exposição – Item II – discorre sobre a retenção de contribuição previdenciária prevista na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (alterada pela Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012) (fls.6 a 8).

8. Por último, pergunta qual será a base de cálculo da retenção de 3,5%, no caso das empresas de construção civil enquadradas na nova sistemática de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (instituída pela MP 601/2012, já em vigor), quando da prestação de serviços mediante a cessão de mão de obra, indagando de forma específica se será o valor bruto da nota fiscal ou seguirá as regras previstas nos artigos 121 (os valores de materiais ou de equipamentos, desde que comprovados) e 122, parágrafo primeiro, inciso II (percentuais de presunção) da IN RFB nº 971, de 2009 (fls.8).

Fundamentos

9. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

10. A consulta, corretamente formulada, produz efeitos legais como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

11. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

12. Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, a analisar a presente consulta, a qual preenche os requisitos para ser considerada eficaz.

Da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta

13. 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.

14. Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2011, convertida na Lei nº 12.546, 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.

15. 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 prestam 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. (sublinhou-se)

16. 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 nº 601, de 2012, que acrescentou o inciso IV ao art. 7º da Lei nº 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 nº 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. (sublinhou-se)

17. Mencionado dispositivo incluiu, no regime da tributação substitutiva de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas do setor de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE, tendo tal comando entrado em vigor em 01/04/2013 segundo o inciso III do art. 7º da Medida Provisória nº 601, de 2012. Contudo, como o Congresso Nacional deixou de apreciar essa Medida Provisória no prazo constitucionalmente previsto, ela perdeu sua validade em 04/06/2013.

18. Posteriormente, porém, a Lei nº 12.844, de 19/07/2013, resultante da conversão da Medida Provisória nº 610, de 2013, inseriu novamente essas empresas de construção civil no regime de tributação substitutiva, tendo o inciso IV do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com as modificações introduzidas pela referida Lei, apresentado a mesma redação da Medida Provisória nº 601, de 2012.

Da retenção previdenciária prevista no art. 7º, § 6º, da Lei nº 12.546/2011

19. O instituto da retenção acha-se originalmente previsto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991 (redação dada pela Lei nº 9.711/1998), com a seguinte dicção:

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. (sublinhou-se)

20. Essa retenção constitui uma antecipação da contribuição incidente sobre a folha de pagamento, que é retida e recolhida pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, ficando, contudo, assegurado à empresa contratada a compensação do valor retido na guia de recolhimento correspondente àquela prestação de serviços.

21. De acordo com o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, acima transcrito, a base de cálculo dessa retenção é o “valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços” e a alíquota a ser utilizada é de 11% (onze por cento).

22. O § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, trouxe, contudo, uma alíquota diferenciada para as empresas sujeitas à contribuição substitutiva de que trata o art. 7º da referida Lei, como se pode conferir a seguir:

Art. 7º [...]

(...)

§ 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. (sublinhou-se).

23. Essa redução do percentual da retenção previdenciária de 11% para 3,5% depende, exclusivamente, de a contratada estar ou não no regime de tributação substitutiva – seja na atividade de construção civil ou em outra atividade contemplada na Lei nº 12.546, de 2011 –, aplicando-se tal redução a partir de 1º de agosto de 2012 segundo o inciso III do § 3º do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012.

24. Com relação à base de cálculo sobre a qual deverá incidir o percentual de 3,5%, tanto o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.745, de 2012, como o inciso III do § 3º do art. 2º do Decreto nº 7.828, de 2012, na esteira do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, fixaram que a retenção deverá incidir sobre o “valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”.

25. Esse “valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços” (grifou-se) acha-se, contudo, sujeito a deduções. Na Seção V, do Capítulo VIII, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, destinada à “Apuração da Base de Cálculo da Retenção”, é admitida a dedução de valores correspondentes a materiais e equipamentos utilizados na execução dos serviços, observadas as regras ali descritas.

26. Essas deduções justificam-se pelo fato de, na apuração da alíquota de 11% (ou de 3,5%), não ter sido considerada a utilização de materiais e equipamentos. Assim, na hipótese de a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços incluir, também, materiais e/ou equipamentos, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, autorizou a dedução de seus valores da base de cálculo, tendo, nos artigos 121 e subsequentes estipulado as condições para essa dedução.

27. Enfim, o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, apenas alterou, para as empresas sujeitas à contribuição substitutiva, o percentual relativo à retenção previdenciária de forma que seu valor fique compatível com as contribuições que serão recolhidas em Guia da Previdência Social (GPS). Tal dispositivo, por coerência lógica, não alterou os critérios e procedimentos para apuração da base de cálculo da retenção, que continuam sendo regulados pelos artigos 121 a 123 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

28. Assim, se, no valor da nota fiscal estiverem incluídos materiais ou equipamentos que, de acordo com a referida Instrução Normativa, podem ser deduzidos da base de cálculo, tais deduções também se aplicam à retenção efetuada com utilização do percentual de 3,5%.

29. Por fim, no caso de contratação de empresas para execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de que trata o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, cabe registrar que a Coordenação de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta nº 18 – Cosit, de 4 de novembro de 2013, publicada no DOU em 06.11.2013, já se manifestou com relação à aplicação, no que couber, das disposições previstas nos artigos 112 a 150 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA.
CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 3,5%.

O Decreto n.º 7.828, 16 de outubro de 2012, cumpre a exigência de regulamentação estabelecida no § 2º do art. 78 da Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, para a produção de efeitos das disposições dos arts. 53 a 56 relativas à contribuição previdenciária sobre a receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Considerando que não há norma específica que estabeleça critérios relativos à retenção da contribuição previdenciária, no caso de contratação de empresas para execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de que trata o § 6º do art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, aplica-se, no que couber, as disposições previstas nos artigos 112 a 150 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009.

O prestador de serviço está obrigado a destacar na Nota Fiscal o valor da retenção, conforme art. 126 da IN RFB n.º 971, de 2009, cabendo ao contratante verificar na legislação se a atividade da empresa contratada está sujeita ao regime de incidência da contribuição sobre a receita, na competência da prestação de serviço efetuado mediante cessão de mão-de-obra, para efeito de aplicação do percentual de retenção de 3,5%.

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.715, de 2012, arts. 55 e 78; Lei n.º 12.546, de 2011, art. 7º, § 6º; Decreto n.º 7.828, de 2012; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 219; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, arts. 112 a 150; Parecer Normativo RFB n.º 2, de 2013.

Conclusão

30. Diante do exposto, conclui-se que:

30.1. Considerando que não há norma específica que estabeleça critérios relativos à retenção da contribuição previdenciária, no caso de contratação de empresas para execução de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de que trata o § 6º do art. 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, aplica-se, no que couber, as disposições previstas nos artigos 112 a 150 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009;

30.2. Para fins de apuração da base de cálculo da retenção a que se refere o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, deve-se observar o disposto nos arts. 121 a 123 da IN RFB nº 971, de 2009, que estabelecem os critérios para a exclusão dos valores relativos a materiais ou equipamentos fornecidos pela contratada.

À consideração do chefe da Disit.

Assinado digitalmente
IRAILDES MAGALHÃES MONTIJO BANDEIRA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação - COPEN.

Assinado Digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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

Assinado Digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit