



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 118 - Cosit

Data 13 de maio de 2015

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ELISÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RETENÇÃO.

As empresas que tem por atividade econômica preponderante a realização de obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos, enquadradas no grupo 422 da CNAE, sujeitam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014, à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta nos termos do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

Essas empresas, quando prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou forem contratadas em regime de empreitada parcial para realização de obras ou serviços de construção civil, deverão destacar a retenção previdenciária de 3,5% sobre o valor das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços.

No caso de serem contratadas para realizarem obras sob regime de empreitada total, valendo-se o dono da obra, proprietário ou incorporador, da faculdade da elisão da responsabilidade solidária por meio da antecipação das contribuições previdenciárias devidas, representada pela retenção sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, esta também deverá ser efetuada com o percentual de 3,5%.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.546, de 2011, artigo 7º, inciso VII e §6º. Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, artigos 121 a 123 e 322, IN RFB nº 1.436, de 2014, art. 9º.

Relatório

Em petição protocolizada na data de 27 de junho de 2014, a interessada, por intermédio de seu representante legal, formulou consulta relativa à legislação tributária federal, questionando, em síntese, qual o percentual da retenção incidente sobre os valores constantes da nota fiscal/fatura da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra nos casos do prestador de serviços se submeter à contribuição previdenciária prevista na Lei nº 12.546 de 2011.

2. Esclareceu ainda que:

2.1 possui como atividade econômica a construção civil de obras de infraestrutura, enquadrada no grupo 422 da CNAE;

2.2 firmou um contrato que tem por objeto o *"fornecimento de mão de obra, materiais e equipamentos, em regime "turn key" para um Bay 138kV na Subestação de Energia Elétrica ***** , contemplando a realização de obras civis e montagem eletromecânica e elétrica para a construção da Linha de Transmissão ***** com aproximadamente ** km na cidade de ***** (XX)";*

3. Diante do exposto, questiona qual o percentual de retenção que incide na prestação de serviços em regime de empreitada total, empreitada parcial e exclusivamente quando prestados mediante cessão de mão-de-obra para as empresas cuja atividade é classificada no grupo 422 da CNAE 2.0.

Fundamentos

4. Verificados os pressupostos de legitimidade do processo de consulta tributária, passamos a apreciá-la.

5. Inicialmente, é importante frisarmos que o objeto da consulta tributária deve sempre residir em uma dúvida interpretativa da legislação tributária referente ao caso relatado e não na efetiva aplicação desta. Deste modo, é imperioso identificarmos quais as dúvidas interpretativas veiculadas na petição acostada aos autos.

5.1 A consulente, empresa que realiza obras de construção civil de infraestrutura (classificação CNAE 422), que firmou contrato em regime *"turn key"* para o fornecimento de mão-de-obra, materiais e equipamentos para um bay de 138kV na subestação de Energia Elétrica ***** , contemplando a realização de obras civis e montagem eletromecânica e elétrica para a construção de linha de transmissão ***** , questiona em face da sua submissão à desoneração da folha de pagamento, prevista na Lei nº 12.546, qual a alíquota de retenção das contribuições previdenciárias incidente sobre as notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra nos casos de contratação em empreitada parcial e total.

6. Verifica-se que se trata de consulta sobre interpretação da legislação tributária que introduziu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, CPRB, em substituição à quota patronal incidente sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais, prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91. Vejamos a legislação aplicável:

Lei nº 12.546, de 2011

“Art. 7º 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):

...

VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0

...

§ 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”

(grifos não constam do texto da lei)

7. Como podemos constatar com a simples leitura do parágrafo 6º do artigo 7º da Lei 12.546, de 2011, as empresas cuja atividade preponderante ensejar a substituição da contribuição previdenciária patronal, que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra, deverão sofrer retenção de 3,5% sobre o valor das notas fiscais/faturas dos serviços prestados, a título de antecipação compensável das contribuições previdenciárias por elas devidas.

7.1 Porém, como explicitado no mesmo parágrafo mencionado, não só a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra enseja a obrigação do contratante em efetuar a retenção de 3,5%; a elisão facultativa da responsabilidade solidária também exige a antecipação das contribuições previdenciárias por meio da retenção desse mesmo valor sobre a nota fiscal/fatura da prestação de serviços.

7.2 A Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 30, determina que o proprietário, dono da obra ou incorporador são responsáveis solidários com o construtor quando da contratação de construção, reforma ou ampliação de obra de seu interesse. Essa é a solidariedade mencionada na Lei 12.546, de 2011; a responsabilidade existente entre o contratante da obra e o executor desta, quando o contrato se dá na forma de empreitada total. Tal solidariedade, entretanto, resta afastada, segundo o artigo 220, § 3º, inciso III, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 2009, pela comprovação do recolhimento da retenção no percentual de 11% (onze por cento).

8. Assentemos: a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra enseja retenção, pelo contratante, de percentual sobre o valor da nota fiscal/fatura dos serviços realizados. A mesma retenção, no mesmo percentual, também é uma das formas, a mais simples e eficiente, de elisão da responsabilidade solidária decorrente da contratação – por empreitada total – de obra de construção civil. Ressaltemos, por se aplicar o raciocínio por inteiro, que a contratação de obra de construção civil em empreitada parcial é considerada como prestação de serviços de construção civil, ou seja, também cabe ao contratante realizar a retenção prevista no artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social.

8.1 Visando clarear todo o dito, devemos explicitar os conceitos de empreitada total e parcial, conceitos determinantes na obrigação da antecipação das contribuições previdenciárias devidas pelo prestador de serviços. A caracterização das duas formas de contratação de obras de construção civil se encontra positivada na Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que no Capítulo sobre Construção Civil, que se inicia com um verdadeiro glossário técnico constante dos diversos incisos do artigo 322, dispõe:

“Art. 322. Considera-se:

...

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

*a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela **execução de todos os serviços necessários à realização da obra**, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;*

*b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para **execução de parte da obra**, com ou sem fornecimento de material;”* (grifamos)

8.2 A melhor dicção do texto normativo pode ser encontrada quando entendemos que **empreitada total é a contratação de construtora** – empresa legalmente constituída e registrada no CREA, com desiderato social de empreender as atividades típicas da indústria da construção civil como um todo (ver artigo 322, inciso XIX) – **para execução da obra toda**, ou seja, a execução de todos os serviços necessários para a implementação do projeto da obra. Não se impede que a construtora contrate, ou ainda subcontrate, outros prestadores de serviços para a execução da obra, pois quando é ela – construtora – quem contrata, é ela que se responsabiliza perante o proprietário, dono da obra ou incorporador, mantendo assim a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços constantes no projeto da obra de construção civil.

8.3 Já na **empreitada parcial**, o que se verifica é a **contratação de construtora ou prestador de serviços para execução de parte da obra**, ou seja, o proprietário, dono da obra ou incorporador contratante em empreitada parcial, mantém a responsabilidade pelos serviços constantes do projeto, contratando individualmente um, ou mais serviços, ou seja, partes da obra. Como dito, e com supedâneo no inciso I do artigo 142 da mencionada IN RFB nº 971/09, aplica-se obrigatoriamente a retenção quando da contratação de obra de construção civil em empreitada parcial.

9. Por fim, compatibilizando o instituto da antecipação compensável das contribuições previdenciárias devidas pelo prestador de serviços mediante cessão de mão-de-obra, representado pela retenção previdenciária, com a chamada desoneração da folha de pagamento, instituída pela Lei nº 12.546/11, que se examina no presente processo de consulta, devemos ressaltar – como acima explicado – que as empresas submetidas a substituição da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e contribuintes individuais, pela contribuição devida sobre a receita bruta, CPRB, devem, ao prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra, destacar nas respectivas notas fiscais/faturas de serviço a retenção das contribuições previdenciárias no percentual de 3,5% sobre o valor dos serviços prestados, com respeito a todas as demais disposições sobre o instituto da retenção constante dos artigos 115 e seguintes da IN RFB nº 971/09, é o que prescreve o art. 9º da IN RFB nº 1.436, de 2014:

Art. 9º No caso de contratação de empresas para execução de serviços relacionados no Anexo I, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, 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, observando-se os seguintes períodos:(...)

IV - a partir de 1º de janeiro de 2014, por serviços prestados por empresas:(...)

b) de construção civil de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0;

§ 1º Serão aplicadas à retenção de que trata o caput, no que couber, as disposições previstas nos arts. 112 a 150 e 191 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. (Redação do parágrafo dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1523 DE 05/12/2014).(...)

§ 7º No caso de retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária, a retenção será de 11% (onze por cento) até 19 de junho de 2014 e de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) a partir de 20 de junho de 2014. (Redação do parágrafo dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1523 DE 05/12/2014).

§ 8º A empresa contratada deverá destacar na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços o valor da retenção no percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), responsabilizando-se pela informação prestada à contratante. (Parágrafo acrescentado pela Instrução Normativa RFB Nº 1523 DE 05/12/2014).

9.1 As empresas que não se encontram sob a égide da Lei nº 12.546/11, continuam a sofrer a retenção no percentual de 11%.

10. Em conclusão, podemos asseverar que as empresas cuja atividade econômica se enquadram no grupo 422 da CNAE, como diz a consulente ser enquadrada a sua, ao prestarem serviços de construção civil devem sofrer retenção de 3,5% sobre o valor das notas fiscais/faturas dessa prestação. Do mesmo modo, ao serem contratadas para realização de obras

em empreitada parcial, devem destacar em suas notas fiscais/faturas de prestação de serviços o percentual de 3,5% sobre os serviços ali discriminados.

11. Por fim, as empresas prestadoras de serviços de construção civil que realizam obras de infraestrutura e são contratadas em empreitada total, se seus contratantes optarem por elidir sua responsabilidade solidária por meio da retenção, está deverá ser realizada aplicando-se o percentual de 3,5% sobre a base de cálculo dos serviços prestados, tudo nos termos do artigo 121 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Conclusão

12. Por todo o exposto, conclui-se que:

12.1 As empresas, que tem por atividade econômica preponderante a realização de obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos, enquadráveis no grupo 422 da CNAE, sujeitam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014, à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta nos termos do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011;

12.2 Essas empresas, quando prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou forem contratadas em regime de empreitada parcial para realização de obras ou serviços de construção civil, deverão destacar a retenção previdenciária de 3,5% sobre o valor das suas notas fiscais/faturas de prestação desses serviços;

12.3 No caso de serem contratadas para realizarem obras sob regime de empreitada total, valendo-se o dono da obra, proprietário ou incorporador da faculdade da elisão da responsabilidade solidária por meio da antecipação das contribuições previdenciárias devidas, representada pela retenção sobre a nota fiscal/fatura da prestação de serviços, esta também deverá ser efetuada com o percentual de 3,5%.

À consideração da Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES

Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF08

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

(Assinado digitalmente)

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen/Cosit

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. !Fim
imprevisto da fórmula

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral da Cosit