



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosí
Fls. :

Solução de Consulta nº 32 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RETENÇÃO. CESSÃO E EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. SERVIÇOS/OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. DEDUÇÃO. 1. Para fins de incidência da retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a base de cálculo será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços caso não haja: a) previsão contratual para o fornecimento de materiais ou a utilização de equipamentos e o uso de equipamentos não for inerente ao serviço, ainda que a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviços traga a discriminação dos valores referentes a materiais/equipamentos; b) discriminação dos valores concernentes ao fornecimento de materiais/equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, ainda que exista previsão contratual para esse fornecimento. 2. Os valores referentes a materiais/equipamentos utilizados pela empresa subcontratada poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção apurada pela empresa contratada frente à empresa contratante se estiverem discriminados nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela empresa contratada e destacados, em igual montante, nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela subcontratada, devendo tal dedução atender a todas as demais condições impostas pela legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso VI, e art. 31; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 219, §§ 3º, 7º e 8º, e art. 220; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 112, 115, 116, 117, 121, 122, 123, 127, 142, 143, 149 e 322.

Relatório

Trata-se de consulta para indagar se a empresa contratada para a execução de uma obra de construção civil poderá, por ocasião da emissão da nota fiscal frente à empresa contratante, deduzir da base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os valores referentes aos materiais por ela utilizados na execução da obra, bem como os materiais fornecidos por empresa por ele subcontratada.

2. Informa a Consulente que atua no ramo da construção civil, estando sua atividade econômica principal enquadrada no código CNAE 41.20-4/00 e, suas atividades econômicas secundárias, nos códigos CNAE 4313-4/00, 43.99-1/01, 42.92-8/01 e 43.21-5/00.

3. Seguidamente, após afirmar que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu art. 121, prevê que “os valores de materiais adquiridos pela pessoa jurídica e aplicados na obra não integram a base de cálculo da retenção do INSS”, informa que “subcontrata outra pessoa jurídica para executar parte da obra e essa segunda pessoa jurídica aplica materiais, adquiridos por ela, na obra”, sendo esses materiais “deduzidos da base de cálculo da retenção do INSS na nota fiscal subcontratada”.

4. Diante disso, indaga: *A pessoa jurídica contratada, quando da emissão da nota fiscal total à contratante, poderá excluir da base de cálculo de INSS a ser recolhida o valor do material aplicado por ela e o material aplicado pela subcontratada?*

Fundamentos

5. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciá-la.

Do instituto da retenção

6. O instituto da retenção acha-se previsto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (redação dada pela Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009), 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.

[...]

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (original sem destaque)

Da base de cálculo da retenção

7. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que a empresa contratante “deverá reter 11% (onde por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”. Já o § 7º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê a possibilidade de exclusão da base de cálculo da retenção dos valores relativos ao fornecimento de materiais e equipamentos, atribuindo ao então Instituto Nacional do Seguro Social - INSS (atualmente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) a competência para disciplinar a forma de apuração e os limites dessa dedução, como se pode verificar a seguir:

Art. 219 [...]

[...]

§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos. (destacou-se)

8. Com fundamento no § 8º do art. 219 acima transcrito, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, que, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, detém as atribuições de fiscalização, cobrança e normatização das contribuições previdenciárias, disciplinou essa matéria por meio da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, da qual se extraem os seguintes excertos:

Da Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Art. 121. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, DESDE QUE discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demaís tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, DESDE QUE haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

- a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
- d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e
- e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121.

Art. 123. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao

serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122.

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato. (destacou-se)

9. Da leitura da legislação acima reproduzida, depreende-se que, **em regra**, a base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, corresponde ao valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço. Porém, nas situações envolvendo o fornecimento de materiais ou equipamentos, a legislação admitiu a **dedução**, na base de cálculo da retenção, dos valores referentes à utilização desses materiais/equipamentos, mas, para tanto, foram impostas as seguintes condições que devem ser cumpridas cumulativamente:

a) o **fornecimento** de material e/ou equipamento deve estar **previsto em contrato** (excetuada a hipótese em que a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços), e

b) os valores de materiais e/ou equipamentos devem estar **discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços**.

10. De se observar, primeiramente, que, sem o atendimento dessas duas condicionantes, nenhuma dedução de valores a título de utilização de material/equipamento poderá ser efetuada na base de cálculo da retenção. É o que dispõe o artigo 123 acima transcrito, quando determina que a base de cálculo deverá ser o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços se **não** houver:

a) previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento e o uso de equipamento não for inerente ao serviço, ainda que a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviços traga a discriminação dos valores referentes a materiais/equipamentos; ou

b) discriminação dos valores concernentes ao fornecimento de materiais/equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, ainda que exista a previsão contratual para esse fornecimento.

11. Para fins de apuração da base de cálculo da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e dedução dos valores relativos ao fornecimento de materiais ou à utilização de equipamentos, não basta o cumprimento das referidas condicionantes, uma vez que os artigos 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, impõem a observância de outros aspectos, que serão explicitados a seguir.

12. Atendo-se ao art. 121 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, constata-se que esse dispositivo disciplina as situações em que a discriminação dos materiais ou equipamentos consta no contrato e também na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação dos serviços. Nessa hipótese, os valores de materiais ou equipamentos, próprios ou

de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, **não** integrarão a base de cálculo da retenção, desde que comprovados na forma do § 2º desse artigo e seus valores não sejam superiores aos de aquisição do material ou de locação do equipamento.

13. Já o art. 122 da referida Instrução Normativa dispõe sobre as situações em que o **fornecimento** de materiais/equipamentos encontra-se previsto em contrato, mas **não** há, no contrato, a **discriminação desses valores**. Nessa circunstância, **poderão ser deduzidos** da base de cálculo da retenção os valores correspondentes ao fornecimento dos materiais/equipamentos, **desde que** a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação dos serviços **discrimine** os respectivos valores e a **base de cálculo** da retenção **não seja inferior** ao valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços:

- 65% (sessenta e cinco por cento), para os serviços de limpeza hospitalar;
- 80% (oitenta por cento), para os serviços de limpeza diversos da limpeza hospitalar;
- 30% (trinta por cento), para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e manutenção dos veículos corram por conta da contratada;
- 50% (cinquenta por cento), para os serviços em geral.

14. Por sua vez, o § 1º do art. 122 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, disciplina as situações em que a **utilização de equipamentos** é **inerente** à execução dos serviços contratados. Nesta hipótese, a dedução dos valores referentes aos equipamentos utilizados fica condicionada à **discriminação** dessas importâncias na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não podendo a **base de cálculo** da retenção **ser inferior** ao valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços:

- 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
- 50% (cinquenta por cento) para drenagem;
- 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços de construção civil realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais;
- 50% (cinquenta por cento), para a prestação de serviços em geral.

15. Enfim, a base de cálculo da retenção previdenciária, em regra, será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Porém, a legislação previdenciária admite o abatimento, nessa base de cálculo, dos valores relativos a materiais/equipamentos utilizados na execução dos serviços, mas, para tanto, deverão ser observadas as regras descritas nos artigos 121 e subsequentes da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Da retenção previdenciária nos casos de subcontratação

16. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu art. 127, disciplina, como segue, a retenção previdenciária nos casos de subcontratação dos serviços:

Art. 127. Caso haja subcontratação, os valores retidos da subcontratada, e comprovadamente recolhidos pela contratada, poderão ser deduzidos do valor da retenção a ser efetuada pela contratante, desde que todos os documentos envolvidos se refiram à mesma competência e ao mesmo serviço.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, a contratada deverá destacar na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços as retenções da seguinte forma:

I - retenção para a Previdência Social: informar o valor correspondente a 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços, observado o disposto no § 1º do art. 112 e no art. 145;

II - dedução de valores retidos de subcontratadas: informar o valor total correspondente aos valores retidos e recolhidos relativos aos serviços subcontratados;

III - valor retido para a Previdência Social: informar o valor correspondente à diferença entre a retenção, apurada na forma do inciso I, e a dedução efetuada conforme disposto no inciso II, que indicará o valor a ser efetivamente retido pela contratante.

§ 2º A contratada, juntamente com a sua nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, deverá encaminhar à contratante, exceto em relação aos serviços subcontratados em que tenha ocorrido a dispensa da retenção prevista no inciso I do art. 120, cópia:

I - das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços das subcontratadas com o destaque da retenção;

II - dos comprovantes de arrecadação dos valores retidos das subcontratadas;

III - das GFIP, elaboradas pelas subcontratadas, onde conste no campo "CNPJ/CEI do tomador/obra", o CNPJ da contratada ou a matrícula CEI da obra e, no campo "Denominação social do tomador/obra", a denominação social da empresa contratada. (destacou-se)

17. De acordo com os dispositivos acima transcritos, a empresa contratada, quando subcontrata os serviços, deverá proceder à retenção previdenciária de que trata do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, sempre que o serviço prestado pela empresa subcontratada estiver sujeito à retenção e estiverem presentes os demais requisitos impostos pela legislação para fins dessa retenção. Na relação jurídica envolvendo contratada e subcontratada, a retenção deverá ser efetuada dentro dos mesmos moldes aplicáveis à empresa contratante e contratada, uma vez que as normas previdenciárias, nesse aspecto, não fizeram qualquer distinção.

18. Na relação envolvendo empresa contratante, contratada e subcontratada, o aspecto novo decorre da possibilidade de a empresa contratada, quando emitir a nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços contra a empresa contratante, poder deduzir do montante da retenção apurada os valores retidos e recolhidos a título de retenção

relativamente aos serviços subcontratados, conforme preveem os incisos II e III do § 1º do art. 127 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

19. Indaga a Consulente se poderá **deduzir** da base de cálculo da retenção os **valores referentes a materiais/equipamentos utilizados pela subcontratada** por ocasião da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços pela empresa contratada frente à empresa contratante.

20. Com relação a essa indagação, observa-se, primeiramente, que os **valores dos materiais/equipamentos** utilizados pela empresa subcontratada foram objeto de dedução quando da apuração da base de cálculo da retenção relativamente aos serviços subcontratados e a **retenção**, assim apurada (e recolhida), poderá ser deduzida quando da apuração da retenção relativa à nota fiscal, à fatura ou ao recibo de prestação de serviços emitidos pela empresa contratada frente à contratante.

21. A despeito dessa constatação, caso a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviços emitidos pela empresa contratada contra a empresa contratante inclua os valores de materiais/equipamentos fornecidos por ela, na condição de empresa contratada, e também os fornecidos pela subcontratada, assiste-lhe o direito de deduzir da base de cálculo da retenção, que será destacada de sua nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, os valores referentes aos materiais/equipamentos que utilizou na execução da obra/serviço e também os fornecidos/utilizados pela empresa subcontratada.

22. Assinala-se que os valores referentes a materiais/equipamentos utilizados pela empresa subcontratada somente poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção apurada pela empresa contratada frente à empresa contratante se estiverem discriminados nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela empresa contratada e destacados, em igual montante, nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela subcontratada, devendo tal dedução atender a todas as demais condições impostas pela legislação.

Conclusão

23. Diante do exposto, conclui-se:

- para fins de incidência da retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a base de cálculo será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços caso não haja: a) previsão contratual para o fornecimento de materiais ou a utilização de equipamentos e o uso de equipamentos não for inerente ao serviço, ainda que a nota fiscal, a fatura ou o recibo traga a discriminação dos valores referentes a materiais/equipamentos; b) discriminação dos valores concernentes ao fornecimento de materiais/equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, ainda que exista previsão contratual para esse fornecimento;
- os valores referentes a materiais/equipamentos utilizados pela empresa subcontratada poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção apurada pela empresa contratada frente à empresa contratante se estiverem discriminados nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de

prestação de serviços emitidos pela empresa contratada e destacados, em igual montante, nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela subcontratada, devendo tal dedução atender a todas as demais condições impostas pela legislação.

À Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta, 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
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta