



Solução de Consulta nº 5 - Cosit

Data 17 de janeiro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA (PPP). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO.

O contrato de PPP em que a contratada realiza obra, como meio para que possa executar os serviços objeto do contrato, não caracteriza contratação de obra por empreitada total pela contratante, de modo que não é aplicável a retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, e 164 da IN RFB nº 971, de 2009.

O contrato de PPP em que os serviços ficam sob a gestão e controle exclusivo da contratada não se sujeita à retenção da contribuição previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que não resta caracterizada a cessão de mão de obra nem a empreitada de mão de obra.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso VI, art. 31, caput e § 3º; Lei nº 11.079, de 2004, art. 2º, §4º; Decreto 3.048, de 1991, art. 219; IN RFB nº 971, de 2009, arts. 164, 115, 158, 322, inciso XVII, alínea “a”.

Relatório

A Consulente, uma sociedade anônima de propósito específico (SPE), apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal que trata da retenção da contribuição previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, relativamente a um contrato de Parceria Público-Privada (PPP).

2. Informa que exerce, preponderantemente, a atividade de construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas e que está enquadrada no código 4222-7/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0.

3. Relata que firmou com uma Companhia de Saneamento Básico Estadual um contrato de PPP, que vem cumprindo desde 2009, cuja finalidade é ampliar a capacidade de tratamento de águas.
4. Esclarece que executou obras de ampliação da estação de tratamento e coleta de água, encerradas no ano de 2011, e que vem prestando serviços gerais acessórios como segurança e limpeza de suas instalações, além do tratamento de lodo resultante do tratamento da água.
5. Registra que a contratante efetua um único pagamento mensal que engloba a remuneração dos serviços acessórios e a restituição à contratada do valor por ela empregado na execução da obra de ampliação da infraestrutura, tanto pelo material aplicado quanto pela própria mão-de-obra de construção.
6. Explicita que apenas uma parcela do valor pago se destina à efetiva remuneração por serviços executados no bojo da concessão, sendo certo que o percentual remanescente é alocado à recuperação de custos inerentes à obra executada, que será, após o término do prazo de concessão, revertida ao contratante.
7. Ressalta que realizou todos os investimentos necessários à execução da obra (compra de material e subcontratação de serviços e mão de obra) concluída em 2011 e, por isso mesmo, será reembolsada pelo encargo financeiro de antecipação do investimento em parcelas fixas ao longo da duração do contrato.
8. Anota que, com o término da obra, mantém em sua folha de pagamento apenas o pessoal empregado na prestação de serviços contínuos de manutenção e tratamento de lodo, além da realização de manutenção e preservação da obra, e que esta parcela de remuneração encontra-se englobada no pagamento fixo recebido da contratante.
9. Menciona que, nos termos da Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) - Contratos de Concessão, o bem construído no âmbito de contratos de concessões públicas, a exemplo da PPP, cujo valor de remuneração será recebido do próprio ente concedente de forma parcelada em caixa ou equivalente em caixa, será classificado como ativo financeiro pelo valor das parcelas a receber e que este é o caso em análise.
10. Afirma que a contratante, desde o início do contrato, retém 11% sobre o total da nota fiscal, embora tal retenção devesse ocorrer apenas sobre o valor da mão-de-obra efetivamente cedida pela contratada.
11. Assevera que sua folha de pagamento era bastante elevada no início do contrato. Porém, a retenção das contribuições previdenciárias pela contratante, no percentual de 11%, manteve-se fixa e linear, fazendo com que a diminuição dos funcionários acarretasse o acúmulo de enormes créditos mensais das referidas contribuições.
12. Observa que, a partir de 1º de janeiro de 2014, as empresas que desenvolvem a atividade classificada no mencionado código CNAE no qual se enquadra foram inseridas no rol de sujeição à CPRB, o que lhe obrigou ao recolhimento das contribuições previdenciárias não mais sobre a folha de pagamento, mas sobre a receita bruta mediante a aplicação da alíquota de 2% (Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 7º, VII).

13. Lembra que a Lei nº 12.995, de 18 de julho de 2014, reduziu a alíquota de retenção das empresas sujeitas à CPRB de 11% para 3,5%, seja em relação aos serviços prestados mediante cessão de mão de obra, seja para fins de elisão de responsabilidade solidária e que, mesmo com o percentual reduzido, há uma sobra de saldo credor de 1,5% sobre o total da fatura mensalmente emitida (3,5% - 2%).

14. Adverte que a Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, tornou opcional a sujeição ao regime da CPRB para as empresas que exercem as atividades relacionadas ao código CNAE que utiliza, elevando a alíquota de 2% para 4,5%.

15. Sustenta a interpretação de que mesmo que retorne à sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais sobre a folha de pagamento a retenção deve continuar a ser feita com alíquota de 3,5% e ser calculada sobre a base de cálculo que expurgue o custo da obra de construção da fatura mensal emitida.

16. Ampara sua interpretação no argumento de que a alíquota de 3,5% foi vinculada à atividade desenvolvida pela empresa e não à sujeição à CPRB, uma vez que o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, estabeleceu que a retenção fosse feita na forma do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

17. Reforça seu argumento alegando que o § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, ao colocar como sua finalidade o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, também faz referência ao § 1º deste dispositivo, que estabelece regras de compensação das contribuições devidas sobre a folha de pagamentos e não pela sistemática da CPRB.

18. Entende, em face do que foi exposto, que mesmo optando pela contribuição sobre a folha de pagamento, mas estando enquadrada no código CNAE 4222-7-01, continuará a se sujeitar à retenção das contribuições previdenciárias pela alíquota de 3,5%.

19. Aduz que a finalidade da PPP em questão é o tratamento de água e não a construção. Assim, se os valores tivessem sido creditados durante a execução da obra, sem diferimento em parcelas, todos os materiais e subempreitadas empregados não comporiam a base de cálculo da retenção na cessão de mão-de-obra, conforme texto expresso nos artigos 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

20. Defende o entendimento de que a ela deve ser concedido o mesmo direito que teria caso a fatura tivesse sido emitida no exato momento de realização da obra, uma vez que na PPP a construção não faz parte de seu objeto, tratando-se de mero meio para execução dos serviços concedidos. A eventual construção pertenceria desde o início ao ente concedente, figurando seu valor com base no ativo financeiro contabilizado pela contratada nos termos do ICPC (R1) 01.

21. Formula, ao fim, os seguintes questionamentos:

As faturas emitidas contra a Contratante como forma de remuneração da PPP continuarão a sofrer a retenção no percentual de 3,5% a título de contribuições previdenciárias, mesmo que opte por sair do regime da CPRB, como previsto na Lei nº 13.161, de 2015, após 1º de dezembro de 2015?

O valor correspondente à obra executada, com o custo orçado que serviu de base para a proposta comercial da PPP, deve ser excluído proporcionalmente

da receita bruta para a determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre os serviços prestados com cessão de mão-de-obra, caso opte pela contribuição com base nas regras da CPRB, a rigor da Lei 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei n.º 13.161, de 2015?

A dedução também deverá ser aplicada na base de cálculo das contribuições previdenciárias retidas na fonte pela contratante, independentemente da alíquota de retenção praticada na cessão de mão-de-obra, optando-se ou não pela CPRB, a rigor da Lei 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei n.º 13.161, de 2015, de forma que a retenção incida apenas e tão somente sobre os serviços prestados, excluindo o custo da obra?

Fundamentos

22. No caso sob análise, para deslinde das dúvidas apresentadas pela consulente, é imprescindível examinar, por um lado, o **âmbito de aplicação da retenção** da contribuição previdenciária e, por outro lado, examinar as características próprias do **contrato de Parceria Público-Privado (PPP)**.

23. Para tanto, serão apresentadas, primeiramente, considerações sobre o campo de incidência da retenção da contribuição previdenciária, sua base de cálculo e alíquota, seguidas das características da PPP e, ao final, a análise da consulta.

24. Quanto à retenção, relevante mencionar sua incidência em duas situações bem distintas, a saber:

a) retenção **obrigatória** na contratação de serviços executados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra, conforme o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991;

b) retenção **opcional** na contratação por empreitada total de construção de edificação e obra de infraestrutura, em que a lei dá a faculdade, ao contratante, de realizar ou não a **retenção**, para **elidir a sua responsabilidade solidária com o contratado**, pelo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à mão de obra empregada na construção, conforme o inciso VI do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991.

25. A cessão de mão de obra e a empreitada de mão de obra, estão caracterizadas nos §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, nos seguintes termos:

§ 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

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

26. Como se vê, o contrato somente pode ser caracterizado como sendo de cessão de mão de obra se, dentre outros requisitos (serviços contínuos realizados nas dependências do contratante ou nas de terceiros indicada por ele), houver a colocação do trabalhador à disposição da contratante, cabendo a esta dar as ordens, ou seja, dirigir os trabalhos a serem executados pelos trabalhadores cedidos, de modo que não restará caracterizada a cessão de mão de obra na situação em que o próprio contratado dirige os trabalhos. Neste sentido, veja os seguintes esclarecimentos na Solução de Consulta Cosit nº 312, de 2014:

“10. Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela transfere a essa outra empresa a prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores que cede; abre mão do seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu. Nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Nesse tipo de contrato a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar serviços que são de sua responsabilidade.

11. Por outro lado, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre “o ficar a disposição” e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.

(...)

16. Deveras [em relação à cessão de mão de obra], se não houvesse intenção do legislador em condicionar a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, à transferência, ainda que em parte, do comando, orientação e coordenação dos empregados da empresa prestadora de serviço para a empresa contratante (colocação à disposição), bastaria ter estabelecido que essa retenção deveria ocorrer quando uma empresa prestasse serviços contínuos nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados; não precisaria mais nada. Com efeito, não seria necessário definir cessão de mão de obra como sendo a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos.”

27. **A cessão de mão-de-obra** tem característica principal centrada **na própria mão de obra**, sendo esta a essência desse tipo de contrato, para a realização de serviços contínuos,

assim caracterizados como sendo aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores, conforme os §§2º e 3º do art. 115 da IN RFB nº 971, de 2009.

28. Já a **empreitada de mão-de-obra** é caracterizada quando as partes objetivam a realização de uma obra ou uma tarefa relacionada a obra ou outros serviços, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto contratado, almejado pelas partes. Neste caso, a **contratação é pontual e não para atender à necessidade de serviços contínuos**. Sujeita-se à retenção a empreitada realizada nas dependências do contratante e nas de terceiros indicada por este, conforme art. 116 e inciso VI do art.149 da IN RFB nº 971 de 2009.

29. Importante mencionar que a retenção da contribuição previdenciária é aplicável somente às atividades enumeradas na legislação. Referindo-se às hipóteses de retenção, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1991, no que se refere à atividades mencionadas pela consultante, estabeleceu:

Art. 219...

[...]

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

[...]

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

[...]

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra

[...]

30. Quanto à retenção da contribuição previdenciária **para elisão da responsabilidade solidária**, prevista no inciso VI, do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, que é opcional para o contratante, esta é aplicável somente no caso de **construção de obras por empreitada total**, conforme explicitado na legislação a seguir:

- Lei nº 8.212, de 1991:

Art.30...

[...]

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são **solidários** com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e **admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;***

- RPS aprovado pelo Decreto 3.048, de 1991:

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo que não envolva cessão de mão-de-obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e **admitida a retenção** de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§ 1º Não se considera cessão de mão-de-obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa **construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra** ou repasse o contrato integralmente.

[...]

§ 3º A responsabilidade solidária de que trata o caput será elidida:

[...]

III - pela comprovação do recolhimento da retenção permitida no caput deste artigo, efetivada nos termos do art. 219

- IN RFB nº 971, de 2009;

Art. 149. Não se aplica o instituto da retenção:

[...]

II - à empreitada total, conforme definida na alínea "a" do inciso XXVII do caput e no § 1º, ambos do art. 322, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no art. 164 e no inciso IV do § 2º do art. 151;

[...]

Art. 164. A contratante de empreitada total poderá elidir-se da responsabilidade solidária mediante a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços contra ela emitido pela contratada, inclusive o consórcio, a comprovação do recolhimento do valor retido, na forma prevista no Capítulo VIII do Título II, e a apresentação da documentação comprobatória do gerenciamento dos riscos ocupacionais, na forma prevista no art. 291, observado o disposto no art. 145.

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;

31. No que se refere à base de cálculo da retenção, esta é definida como sendo “o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação do serviço”, conforme o caput do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, podendo ser deduzidos os valores relativos a materiais e equipamentos utilizados na execução dos serviços, conforme o §7º do art. 219 do RPS e art. 121 e seguintes da IN RFB nº 971, de 2013.

32. Todavia, se por um lado, somente podem ser deduzidos os valores de matérias e equipamentos utilizados na execução do serviço, por outro lado, a retenção está limitada ao seu âmbito de incidência, qual seja, às situações expressamente previstas na legislação – na contratação de serviços executados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada, nas atividades listadas na legislação - de modo que não alcança valores relativos a outros itens contratados conjuntamente, ou mesmo valores relativos a contratos que envolvem situações diversas das definidas na legislação. **Este o cerne das questões apresentadas na consulta.**

33. No que diz respeito à **alíquota de retenção**, esta é de 11% (onze) por cento, conforme o caput do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, para as empresas sujeitas ao regime da contribuição incidente sobre a folha de salários, e 3,5% (três e meio por cento) no caso de empresas sujeitas ao regime da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), conforme o §6º do art. 7º, da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

[...]

§ 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.

34. A leitura conjunta do §6º e do caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, evidencia o aspecto complementar do §6º à norma contida no *caput* do artigo, de modo que não há dúvidas de que a retenção no percentual de 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços aplica-se tão somente às empresas sujeitas à CPRB, conforme explicitado na Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013:

*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, **que estejam sujeitas à CPRB**, 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;

(...)

§ 5º A retenção será de 11% (onze por cento) caso a empresa contratada:

[...]

II – não opte, na forma prevista no § 6º do art. 1º ou no § 2º do art. 13, pela tributação substitutiva de que trata o art. 1º, a partir de 1º de dezembro de 2015.

[...]

§ 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, para as empresas sujeitas à CPRB.

35. O §5º do art. 17 da IN RFB nº 1.436, de 2013, mencionado na consulta, disciplina situação em que empresas sujeitas à CPRB em razão do CNAE de sua atividade principal, mas que também realizem outras atividades secundárias, que a princípio não se sujeitariam a esse regime de tributação, terão toda a sua receita tributada pela CPRB, incluídas as receitas advindas dessas outras atividades, conforme os §§9º e 10º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, atividades essas que também poderão estar sujeitas à retenção, cuja alíquota, nesta situação específica, também será de 3,5%.

36. Assim, a legislação não deixa dúvidas de que o contribuinte sujeito à CPRB que voltar para o regime da contribuição sobre a folha (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22), estará sujeito à retenção da contribuição no percentual de 11%, no caso de serviços realizados por meio de cessão ou empreitada de mão de obra, ou para fins de elisão da responsabilidade solidária, conforme o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e não mais no percentual de 3,5% de que trata o §6º, art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011.

37. Uma vez delineado o campo de incidência da retenção, sua base de cálculo e alíquota, passa-se à discussão sobre a possibilidade de sua aplicação nos contratos de Parcerias Públicos-Privadas (PPP).

Do contrato de PPP

38. O contrato de PPP não é um simples contrato de mão de obra ou de construção de obra, e a remuneração pela execução do contrato é bastante peculiar, conforme a Lei nº 11.079, de 2004, que assim dispõe:

Art. 2º Parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa.

[...]

§ 2º Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

[...]

§4º É vedada a celebração de contrato de parceria público-privada:

[...]

III – que tenha como objeto único o fornecimento de mão-de-obra, o fornecimento e instalação de equipamentos ou a execução de obra pública.

Art. 6º A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público-privada poderá ser feita por:

I – ordem bancária;

II – cessão de créditos não tributários;

III – outorga de direitos em face da Administração Pública;

IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais;

V – outros meios admitidos em lei.

§ 1º O contrato poderá prever o pagamento ao parceiro privado de remuneração variável vinculada ao seu desempenho, conforme metas e padrões de qualidade e disponibilidade definidos no contrato.

39. Cuida-se na verdade de contrato complexo, global, envolvendo diversas fases de execução, como a realização de obras, aquisição de equipamentos, manutenção, dentre outras, para atender a uma finalidade pretendida.

40. O objeto do contrato de PPP não é a realização de obra para o contratante, antes, o contratado se obriga a realizar obra para si mesmo, como meio para que ele possa desenvolver a atividade objeto do contrato de PPP durante o prazo fixado. A princípio, este contrato não envolve cessão de mão de obra, ou seja, colocação de trabalhadores à disposição da contratante para que esta se encarregue da direção dos trabalhos, uma vez que, diversamente, é o contratado quem assume a responsabilidade direta pela execução do contrato de PPP.

41. Do mesmo modo, a princípio, os serviços prestados também não caracterizam empreitada de mão de obra, dado que se trata de execução de serviços contínuos, durante todo o período do contrato de PPP.

42. Para viabilizar a compreensão sobre o contrato de PPP, serão apontadas algumas informações contidas no contrato anexado pela consultante, apenas a título exemplificativo, ressalvando-se que a consulta apresentada e sua solução estão voltadas para a interpretação da norma na sua forma abstrata, de modo que não cabe aqui a análise do contrato de PPP em si, que constitui caso concreto, podendo este, eventualmente, ser objeto de análise pela fiscalização, em uma outra oportunidade.

43. A seguir alguns dados do contrato de PPP objeto da presente consulta:

a) Ao final do prazo do contrato de PPP, as obras e as instalações, serão revertidas à contratante juntamente com todas as obras e instalações já existentes e terrenos da contratante que foram objeto de cessão de uso à contratada.

b) A remuneração mensal tem por causa e **engloba**, além da amortização pela construção da obra e instalações que a contratada precisou construir e adquirir, valores relativos a custo de operação e manutenção mensal, valores que se poderia dizer “**compensatórios**” do negócio, a serem pagos durante longo tempo, no caso, 15 anos: b.1) pelos **riscos** assumidos em contratos de execução complexa; b.2) “amortização” da **antecipação** da realização de obra e serviço de interesse do ente público; b.3) **transferência**, ao final do prazo do contrato, **de tecnologia** até então detida pelo contratado, tudo isso a ser remunerado a longo prazo, em parcelas mensais, pelo contratante da PPP.

c) O valor da parcela mensal é um montante global fruto de fórmula complexa, com índice de desempenho e outros. Inclui taxa de retorno do negócio, ou seja, o pagamento não é só por conta de um determinado serviço ou obra realizada no mês, é também por isto.

d) Foi fixado um preço unitário por metro cúbico de água tratada destinado a “remunerar todos os serviços e investimentos incorridos no projeto, inclusive aqueles destinados à ampliação do sistema produtor e adutor”, de forma a garantir uma determinada **taxa de retorno do negócio**.

e) O contrato é de: e.1) regime de execução por empreitada por preço unitário; e.2) responsabilidade integral pela obra e serviços; e.3) assunção integral dos riscos; e.4) Obras e serviços sob gestão e controle exclusivo da contratada.

44. Apresentadas todas estas considerações, passa-se à análise dos pontos objetos da consulta.

45. Primeiramente, esclareça-se que a “empreitada por preço unitário” de que trata a alínea “b”, inciso VIII, art. 6º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, pode se referir a qualquer serviço. Diferentemente, a “empreitada por preço unitário” a que se refere o inciso I, art. 158 e alínea e “a”, inciso XXVII, e art. 322 IN RFB nº 971, de 2009, diz respeito unicamente à execução de obra, com a finalidade de delinear o universo da aplicação da retenção facultativa para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, que não alcança outros serviços.

46. A denominação “empreitada por preço unitário” com base em metros cúbicos de água tratada, caso sob análise, cujo contrato engloba muitos outros itens além da obra, não se ajusta ao conceito de “empreitada total” para efeito de retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária, relativamente a **todo** o contrato, conforme explicitado no art. 158 da IN RFB nº 971, de 2009. O dispositivo pressupõe a contratação de obra. No caso sob análise, o preço unitário não está relacionado a uma unidade de obra, mas a um conjunto de serviços e outros itens.

48. Ocorre que, tratando-se de contrato de PPP, nem mesmo a parte deste contrato relativa a obra pode ser considerada como sendo contrato de obra por empreitada total de que trata o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, que permitiria a retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária sobre os valores relativos a esta parte, uma vez que o contratante da PPP não contrata uma obra para si, ou seja, a obra não é realizada para o contratante, mas para a própria contratada, para que esta possa executar o objeto da PPP. Não há, propriamente, um valor pago pela obra, mas uma “amortização”, a longo prazo, 15 anos, dos diversos investimentos realizados para a execução do contrato como um todo, incluindo a obra. Tudo conforme já foi mencionado.

49. Também a retenção em razão de prestação de serviços executados por meio de cessão de mão de obra não se aplica ao contrato de PPP nas condições em que **“os serviços ficam sob gestão e controle exclusivo da contratada”**, uma vez que não resta caracterizada a colocação de trabalhadores à disposição da contratante.

50. Segundo a consulente, com o término das obras, mantém pessoal empregado na prestação de serviços contínuos de tratamento de lodo, na manutenção e preservação da obra, e na segurança e limpeza das instalações. Observa-se que estes serviços não se caracterizam como empreitada de mão de obra, ou seja, serviço pontual, já que se cuida de serviço executado de forma continuada no período do contrato de PPP, não ensejando, portanto, retenção da contribuição em razão de serviços prestados por meio de empreitada de mão de obra. Deve-se considerar, ainda, que as atividades próprias de tratamento de água e esgoto não estão enumeradas no art. 219 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, como serviços sujeitos à retenção.

51. Ressalva-se que é possível que as obras, os serviços de vigilância, de limpeza, e de manutenção das instalações sejam objeto de contrato de serviços prestados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada, ensejando a retenção da contribuição previdenciária, no

caso de eventual relação jurídica entre a consulente (parte **contratada** no contrato de PPP) e empresa por esta contratada, mas este ponto não é objeto da análise nesta consulta que está limitada apenas à relação jurídica entre as partes do contrato de PPP.

52. Resumidamente, a princípio, dadas as características próprias do contrato de PPP, a retenção da contribuição previdenciária não é aplicável, seja a facultativa, para fins de elisão da responsabilidade solidária relativa à obra, seja, a obrigatória, no caso de caracterização de cessão ou empreitada de mão de obra.

53. Não obstante, a consulente menciona que há mão de obra cedida à contratante. Dessa afirmação, podemos chegar a duas conclusões: ou está havendo um equívoco por parte da consulente quanto à caracterização do que seja “cessão de mão de obra”, ou o contrato de PPP pode estar sendo executado de forma diversa daquilo que foi estabelecido no instrumento formal, segundo o qual “as Obras e serviços ficariam sob gestão e controle exclusivo da contratada”. Na hipótese do contrato estar sendo executado de forma diversa, restando caracterizada a cessão de mão de obra, haverá a retenção da contribuição previdenciária.

54. Na hipótese de incidência da retenção, a base de cálculo estará limitada aos valores relativos à obra, ou ao valor relativo à cessão de mão de obra, se esta restar caracterizada.

55. Havendo incidência da retenção, está será no percentual de 3,5% durante o período em que a contratada estiver no regime da contribuição sobre a receita bruta, de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, voltando para a alíquota de 11%, caso a empresa retorne ao regime da contribuição sobre a folha de salários de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

56. Como se vê, é certo que a retenção, quando aplicável, incide exclusivamente sobre a base de cálculo definida pela lei, não alcançando outros valores pagos à contratada para execução do contrato de PPP. Contudo, não é correto simplesmente suprimir determinado montante da base de cálculo, mas especificar os valores sujeitos à retenção. Também não é correto pretender voltar ao regime da contribuição sobre a folha e continuar mantendo a alíquota de retenção de 3,5% que somente é aplicável no caso da empresa sujeitar-se ao regime da CPRB.

Base de cálculo da CPRB

57. A Consulente afirma que sua atividade preponderante é a atividade de construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas e que está enquadrada no código 4222-7/01 (obras de infraestrutura) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0.

58. Quer saber se o valor correspondente à obra executada, com o custo orçado que serviu de base para a proposta comercial da PPP pode ser excluído proporcionalmente da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta nos casos de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, caso opte pelo regime de incidência da CPRB.

59. Registre-se que, para efeito de determinação da base de cálculo da CPRB, é irrelevante que a receita bruta decorra de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra. A prestação de serviços por esta modalidade tem relevância tão somente na determinação da base de cálculo da retenção a ser efetuada pelo contratante dos serviços, aspecto que será abordado no exame do terceiro questionamento.

60. As empresas de construção de obras de infraestrutura enquadradas no grupo 422 da CNAE 2.0 foram autorizadas a contribuir sobre a receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamento (Lei 8.212, de 1991, art. 22, I e III), a partir de 1º de janeiro de 2014, por força do disposto no art. 13 e art. 49, IV, "a", ambos da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, que alterou o art. 7 da Lei nº 12.546, de 2011. O enquadramento ou não no regime da CPRB pela consulente não foi objeto de questionamento na consulta apresentada.

61. A composição da receita bruta e exclusões foram disciplinadas no inciso I do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, no inciso III, §3º do art. 6º da Lei nº 11.079, de 2004, e explicitadas na Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, nos seguintes termos:

- Lei nº 12.546, de 2011:

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

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

[...]

*c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja **ativo intangível** representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;*

[...]

*X - no caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja **ativo financeiro** representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição à medida do efetivo recebimento.*

- Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004 (contratos de PPP)

Art.6º...

[...]

§ 2º O contrato poderá prever o aporte de recursos em favor do parceiro privado para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do caput do art. 18 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, desde que autorizado no edital de licitação, se contratos novos, ou em lei específica, se contratos celebrados até 8 de agosto de 2012.

§ 3º O valor do aporte de recursos realizado nos termos do § 2o poderá ser excluído da determinação:

[...]

III - da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB devida pelas empresas referidas nos arts. 7o e 8o da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a partir de 1o de janeiro de 2015.

- IN RFB nº 1.436, de 2013

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

[...]

*V - a receita bruta reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja **ativo intangível** representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, observado o disposto nos §§ 3º e 4º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)*

VI - o valor do aporte de recursos realizado nos termos do § 2º do art. 6º da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, observado o disposto nos §§ 5º e 6º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)

[...]

§ 3º A exclusão da receita referida no inciso V aplica-se a partir do dia 14 de novembro de 2014. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)

*§ 4º No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja **ativo financeiro** representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição à medida do efetivo recebimento. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)*

§ 5º A exclusão da receita referida no inciso VI aplica-se a partir do dia 1º de janeiro de 2015. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)

§ 6º A parcela excluída nos termos do inciso VI deverá ser computada na determinação da base de cálculo da CPRB em cada período de apuração durante o prazo restante previsto no contrato para construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura que será utilizada na prestação de serviços públicos. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1523, de 05 de dezembro de 2014)

62. Os dispositivos em destaque revelam que nos casos de contrato de concessão de serviços públicos a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura podem ou não integrar a base de cálculo da CPRB.

63. Se a contrapartida da receita for um **ativo intangível** representativo de direito de exploração, a receita reconhecida como tal estará **excluída da base de cálculo**. Se, por outro lado, a contrapartida for **ativo financeiro** representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, a **receita comporá integralmente a base de cálculo** à medida do efetivo recebimento.

64. Isto ocorre porque o direito reconhecido como intangível não constitui direito incondicional de receber caixa, haja vista que os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público, ao contrário do reconhecimento de um ativo financeiro, onde o concessionário tem o direito incondicional de receber caixa na medida em que o concedente, em regra, garante em contrato o pagamento de valores preestabelecidos.

65. Na espécie, a Interessada assegura que se lhe aplica o item 16 da Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) (item 8 do Relatório, parte final), cujo teor é o seguinte:

*O concessionário deve reconhecer um **ativo financeiro** à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por*

lei. O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a) de valores preestabelecidos ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

66. Nesse contexto, caso a Consulente opte por contribuir pelo regime de incidência da CPRB, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, a receita decorrente da Parceria Público-Privada, espécie de contrato administrativo de concessão de serviço público, comporá integralmente a base de cálculo da CPRB à medida do efetivo recebimento, uma vez que a própria consulente reconhece o recebimento das parcelas relativas ao contrato de PPP como sendo ativo financeiro e não como um direito intangível, conforme relatado.

Conclusão

67. Ante o exposto responde-se à consulente que:

67.1. No contrato de PPP, a contratada não executa obra para a contratante, mas para a própria contratada, como meio para que esta possa realizar os serviços objeto do contrato de PPP, razão pela qual não caracteriza contratação de empreitada total pela contratante da PPP, de modo que não é aplicável a retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, e 164 da IN RFB nº 971, de 2009.

67.2. Também a retenção em razão de execução de serviços por meio de cessão de mão de obra não se aplica ao contrato de PPP nas condições em que “os serviços ficam sob gestão e controle exclusivo da contratada”, uma vez que não resta caracterizada a colocação de trabalhadores à disposição da contratante, conforme o §3º, art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Não se aplica, ainda, a retenção da contribuição em razão de contratação de serviço por meio de empreitada de mão de obra, por não se tratar de serviço pontual, mas de serviço prestado continuamente durante o período do contrato de PPP. Não obstante, se o contrato de PPP for executado de forma diversa, será aplicável a retenção da contribuição em virtude de execução de serviços por meio de cessão ou empreitada de mão de obra, caso alguma dessas hipóteses estejam configuradas.

67.3. Nos casos em que há incidência de retenção de contribuição previdenciária, a alíquota no percentual de 3,5%, de que trata o §6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, é aplicável somente às empresas sujeitas à CPRB. Caso a empresa sujeita à CPRB opte por voltar a contribuir sobre a folha de salários, na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, a alíquota da retenção será no percentual de 11%, conforme o art. 31 desta Lei.

67.4. A receita decorrente da Parceria Público-Privada, espécie de contrato administrativo de concessão de serviço público, comporá integralmente a base de cálculo da CPRB de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, a medida do efetivo recebimento, uma vez que parcelas relativas ao contrato de PPP caracterizam-se como ativo financeiro e não como um direito intangível, conforme o inciso I do art. 9º desta Lei e explicitado no inciso V e §4º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013.

67.5. Nos casos em que há incidência de retenção de contribuição previdenciária, a base de cálculo é o valor da nota fiscal relativa à obra, ou à cessão ou empreitada de mão de obra, conforme base de cálculo prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, podendo ser descontados os valores relativos a materiais e equipamentos, de modo que não constituem base de cálculo desta retenção outros valores que eventualmente sejam auferidos pela contratada no âmbito do contrato de PPP. Para tanto, os contratantes, na elaboração do contrato e durante sua execução, devem individualizar os valores das parcelas pagas relativas à obra, cessão ou empreitada de mão de obra, para que somente em relação a estas, se for o caso, haja incidência da retenção.

Assinado digitalmente
ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAÚJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dprev

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

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 Consulente.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta