



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 10 - Cosit

Data 12 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÉ-MOLDADOS E PRÉ-FABRICADOS COM MÃO DE OBRA PRÓPRIA. OBRA MISTA. AFERIÇÃO INDIRETA. REDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO. NÃO APLICÁVEL.

O emprego de peças pré-moldadas ou pré-fabricadas elaboradas com mão de obra da própria construtora que as utiliza na construção não enseja a aplicação de regras que reduzem o cálculo do valor da mão de obra apurada por aferição indireta.

O termo “ou outro documento que comprove ser a obra mista” inscrito no §3º do art. 349 da IN RFB nº 971, de 2009, refere-se a certos requisitos para o enquadramento da obra no tipo 13. Esses outros documentos não substituem o comprovante de aquisição de peças fabricadas por terceiros, nas hipóteses que o artigo prescreve, por meio de notas fiscais.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 33, §§ 4º e 6º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 349, 351 e 364.

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta quanto ao questionamento cujo fato relatado está disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 52, inciso V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso VII.

Relatório

O contribuinte, pessoa jurídica do ramo da construção civil, formula consulta sobre o enquadramento de obra de construção civil, com emprego de pré-moldados de fabricação própria, para efeito de aferição indireta do valor da mão de obra, tendo por referência a área construída, sobre o qual incide a contribuição previdenciária a ser recolhida pela empresa, conforme o § 4º, art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e arts. 335 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

2. Relata que atua na construção de condomínios horizontais e verticais, em sua maioria, unidades de habitação populares.

2.1 Para acelerar as edificações e reduzir o custo da unidade imobiliária, implantou inovador método construtivo, que consiste no uso de formas para fabricação de paredes em pré-moldadas no canteiro de obra e “montagem de unidades habitacionais com ESTRUTURAS e as PAREDES EXTERNAS com mais de 50% de pré-moldados, construídos no próprio canteiro de obras, por funcionários da própria consulente.”

3. A consulente entende que, embora não tenha notas fiscais de aquisição dos pré-moldados, pode comprovar que a **obra é mista**, por meio de projetos e documentação registrados na Prefeitura Municipal, e notas de aquisição de concreto, devendo ser enquadrada no Tipo 13, supostamente com base em **outros documentos** a que se refere o

§3º do art. 349 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, classificação que resulta em aferição de valor de mão de obra menor, para efeito de incidência de contribuição previdenciária.

3.1. Outro entendimento da consulente é que o contribuinte que executa obras que seguem o modelo construtivo de estrutura e paredes externas com emprego de pré-moldados, elaborados com mão de obra própria, podem se beneficiar da redução de 70% do valor da mão de obra apurada por aferição indireta, para efeito da contribuição previdenciária, prevista no art. 364 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

4. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1) A Consulente, nas edificações de unidades habitacionais por meio de ESTRUTURAS e PAREDES EXTERNAS em pré-moldados ou pré-fabricados, dentro do canteiro de obras e com mão de obra própria, pode classificar as obras, para fins de recolhimento de contribuição previdenciária, como do TIPO 13 (Obra Mista)?

1.2) Em caso positivo, quais os demais requisitos legais que deve cumprir e quais documentos deve reservar para apresentar em caso de eventual fiscalização in loco?

1.3) Em caso positivo, quais descrições a Consulente deve arrolar na DISO para que reste implementado a obra TIPO 13 (Obra Mista), quando os pré-moldados são feitos na própria obra, com mão-de-obra própria?

2) As edificações de unidades habitacionais por meio de ESTRUTURAS e PAREDES EXTERNAS em pré-moldados ou pré-fabricados, dentro do canteiro de obras e com mão de obra própria, podem se beneficiar das disposições do art. 364 e seguintes da Instrução Normativa nº 971/2009?

2.1) Em caso positivo, quais os demais requisitos legais que deve cumprir e quais documentos deve reservar para apresentar em caso de eventual fiscalização in loco?

2.2) Em caso positivo, quais descrições a Consulente deve arrolar na DISO para que reste implementado as reduções, uma vez que os pré-moldados são feitos na própria obra, com mão-de-obra própria, e a legislação pede a descrição de notas fiscais de aquisição de pré-moldados de terceiros?

Fundamentos

5. Quanto à regularidade da consulta fiscal, o processo de consulta, disciplinado pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que reúne e explicita as diversas regras sobre o tema, como a legitimidade para sua formulação, a eficácia, o âmbito de sua aplicação, qual seja, a interpretação da legislação tributária federal.

6. Inicialmente, esclareça-se que as contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) a cargo do segurado e da empresa, em regra, incidem sobre a remuneração efetivamente paga, devida ou creditada ao segurado empregado e trabalhador avulso e efetivamente paga ou creditada ao contribuinte individual, conforme os arts. 20, 21, 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

7. O caso sob análise, no entanto, está relacionado à **aferição indireta do valor da mão de obra**, para efeito de incidência da contribuição previdenciária, tendo por referência a Tabela do custo por metro quadrado da construção – CUB - divulgado mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil.

8. A medida é aplicável aos casos em que o responsável pela construção não apresenta escrituração regular para a apuração da contribuição previdenciária em relação à obra, conforme os §§ 4º e 6º, art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

9. Verifica-se, pelas normas dos arts. 335 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que a aferição da mão de obra, tendo por referência o custo do metro quadrado da construção, envolve inúmeras variáveis, demandando o enquadramento da obra de acordo com a destinação do imóvel, o número de pavimentos, o padrão e o tipo da obra, informações, dentre outras, prestadas na Declaração sobre Obra (Diso), um programa informatizado do fisco que viabiliza o cálculo da contribuição previdenciária, e orienta sobre seu preenchimento.

10. Em relação ao primeiro questionamento formulado, qual seja, a possibilidade de enquadramento da obra no tipo 13, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.477, de 2014, estabelece:

Art. 349. Quanto ao tipo, as edificações serão enquadradas da seguinte forma:

I - tipo 11 (onze), alvenaria;

II - tipo 12 (doze), madeira;

III - tipo 13 (treze), mista, se ocorrer uma ou mais das seguintes circunstâncias:

a) **50% (cinquenta por cento) das paredes externas**, pelo menos, **for de madeira**, de metal, **pré-moldada** ou pré-fabricada;

b) a estrutura for de metal

c) a estrutura for pré-fabricada ou pré-moldada;

d) a edificação seja do tipo rústico, sem fechamento lateral, ou lateralmente fechada apenas com tela e mureta de alvenaria.

§ 1º A classificação no tipo 13 (treze) levará em conta unicamente o material das **paredes externas ou da estrutura**, independentemente do utilizado na cobertura, no alicerce, no piso ou na repartição interna.

§ 2º Se o projeto e o memorial aprovados pelo órgão municipal não permitirem identificar qual material foi utilizado na estrutura ou nas paredes externas, a classificação será feita no tipo 11 (onze).

3º Para classificação no tipo 13 (treze), deverão ser apresentadas as **notas fiscais de aquisição** da madeira, da estrutura de metal ou da estrutura pré-fabricada ou pré-moldada, **ou outro documento que comprove ser a obra mista**.

§ 4º A utilização de lajes pré-moldadas ou pré-fabricadas não será considerada para efeito do enquadramento no tipo 13 (treze)

§ 5º Toda obra que não se enquadrar no tipo 12 (doze) ou 13 (treze) será necessariamente enquadrada no tipo 11 (onze), mesmo que empregue significativamente outro material que não alvenaria, como: plástico, vidro, isopor, fibra de vidro, policarbonato e outros materiais sintéticos.

§ 6º Para classificação no tipo 12 (doze) deverão ser verificadas as informações constantes nos documentos expedidos pelo órgão municipal responsável

Art. 351. A Remuneração da Mão-de-obra Total (RMT) despendida na obra será calculada mediante a **aplicação dos percentuais abaixo** definidos na proporção do escalonamento por área, **sobre o CGO** obtido na forma do art. 350, e somando os resultados obtidos em cada etapa:

I - nos primeiros 100m² (cem metros quadrados) será aplicado o percentual de 4% (quatro por cento) para a obra tipo 11 (alvenaria) e 2% (dois por cento) para a obra tipo 12 (madeira) ou tipo 13 (mista);

II - acima de 100m² (cem metros quadrados) e até 200m² (duzentos metros quadrados), será aplicado o percentual de 8% (oito por cento) para a obra tipo 11 (alvenaria) e 5% (cinco por cento) para a obra tipo 12 (madeira) ou tipo 13 (mista);

III - acima de 200m² (duzentos metros quadrados) e até 300m² (trezentos metros quadrados), será aplicado o percentual de 14% (quatorze por cento)

para a obra tipo 11 (alvenaria) e 11% (onze por cento) para a obra tipo 12 (madeira) ou tipo 13 (mista);

IV - acima de 300m² (trezentos metros quadrados), será aplicado o percentual de 20% (vinte por cento) para a obra tipo 11 (alvenaria) e 15% (quinze por cento) para a obra tipo 12 (madeira) ou tipo 13 (mista).

Parágrafo único. No caso de **conjunto habitacional** popular definido no inciso XXV do art. 322, utilizar-se-á, independentemente da área construída:

I - para obra em alvenaria (**Tipo 11**), o percentual de **12%** (doze por cento);

II - para obra em madeira (tipo 12), ou **mista (tipo 13)**, o percentual de **7%** (sete por cento).

11. Observa-se que, além dos percentuais menores a que se referem os incisos I a IV do art. 351 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, para as construções tipo 13, mistas, tratando-se de conjunto habitacional popular, a obra, cuja estrutura seja pré-moldada ou pré-fabricada, ou 50% das paredes externas sejam pré-moldadas ou pré-fabricadas, enquadra-se no **tipo 13**, mista, cuja remuneração da mão de obra é fixada em **7%** do Custo Global da Obra, valor expressivamente menor do que da obra enquadrada no tipo 11, obra de alvenaria, fixado em **12%**, conforme as alíneas “a” e “c”, inciso III, art. 349, e inciso II, parágrafo único, do art. 351, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

12. A razão da fixação do valor da mão de obra em **percentual menor**, por conta do emprego de pré-moldados ou pré-fabricados, é que a mão de obra para sua confecção já foi objeto de tributação, para efeito da contribuição previdenciária, na empresa fornecedora, de modo que esse percentual menor não é aplicável quando a própria construtora fabrica tais peças, com mão de obra própria, no âmbito do mesmo projeto de execução da obra em relação a qual o valor da mão de obra está sendo aferido indiretamente.

13. Tanto assim que, para o enquadramento que enseja o percentual menor, deverão ser apresentadas **notas fiscais de aquisição** do produto, conforme explicitamente estabelece o **§ 3º** do art. 349 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

14. Vale dizer, nas hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c”, inciso III, deste art. 349 - uso de pré-moldados, pré-fabricados e metais - não basta comprovar que a obra é mista, o que também é exigido, mas exige-se mais, a nota fiscal de aquisição do produto, que tem a

finalidade de comprovar que as peças são objeto de fabricação com mão de obra de terceiros, e não da própria empresa que as utiliza na construção.

15. O termo **ou outro documento que comprove ser a obra mista**, empregado no dispositivo do § 3º do art. 349 da IN RFB nº 971, de 2009, está relacionado especialmente à comprovação de certos requisitos do artigo, para o enquadramento da obra no tipo 13, como a exigência de que pelo menos o percentual 50% das paredes externas sejam de madeira, de metal, pré-moldada ou pré-fabricada (hipótese da alínea “a” inciso III do artigo) ou que a edificação seja do tipo rústico, sem fechamento lateral, ou lateralmente fechada apenas com tela e mureta de alvenaria (hipótese da alínea “d”, inciso III do artigo), requisitos que, por sua descrição, só podem ser comprovados com outros documentos, e não simplesmente com notas fiscais de aquisição do produto.

16. Desta feita, o termo “ou outro documento que comprove ser a obra mista”, do § 3º do art. 349 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, não pode ser interpretado como fundamento normativo para que **obras** que empregam pré-moldados confeccionados com mão de obra da própria construtora que os utiliza, assim comprovado por projetos e documentos registrados em órgãos municipais, **possam ser enquadradas como obra mista, tipo 13**, que enseja valores menores de mão de obra apurada por aferição indireta, conforme o art. 351 desta Instrução Normativa, de modo a dispensar a comprovação da aquisição do produto por meio de notas fiscais, como pretende a consulente.

17. A outra possibilidade aventada na consulta é a aplicação da redução de 70% no valor da remuneração da mão de obra apurada indiretamente, prevista no art. 364 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, aplicável à obra de construção civil que utiliza componentes pré-fabricados ou pré-moldados, quando o somatório de **notas fiscais de aquisição** desses componentes e **dos serviços de sua instalação**, em cada competência, seja igual ou superior a 40% do Custo Geral da Obra. Também aqui, a razão desta redução é que a mão de obra para a confecção dos componentes, e para o serviço de sua instalação, foram objeto de tributação, para efeito da contribuição previdenciária, na empresa fornecedora.

18. Como se vê, diferentemente do que pretende a consulente, não há como aplicar esta redução à obra cuja confecção dos componentes e sua instalação são executadas com mão de obra da própria construtora que os utiliza, conforme o art. 364 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

19. Constata-se, assim, que a consulta, em relação a este ponto, que é objeto do segundo questionamento apresentado, é ineficaz, conforme o inciso V, art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inciso VII, art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, segundo os quais é ineficaz a consulta que versa sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação, no caso, o art. 364 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, dispositivo claro, em relação ao qual o consulente não explicou qual sua dúvida de interpretação.

20. Em resumo, a legislação não prevê redução de valor de mão de obra aferida **indiretamente**, tendo por referência o custo metro quadrado de construção, para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por conta do emprego de peças pré-moldadas com mão de obra da própria construtora que as utiliza, como é o caso relatado na consulta.

21. É certo, contudo, que eventual redução de mão de obra, por conta da implantação dos mencionados processos de construção, no lugar do modo convencional de executar a obra, apenas com alvenaria, resulta num menor valor de mão de obra quando aferido **diretamente**, ou seja, com base na remuneração efetivamente paga devida ou creditada aos trabalhadores, que é a regra prevista nos arts. 20, 21, 28 e 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

22. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

22.1. Em relação ao primeiro questionamento, a resposta é negativa, uma vez que o enquadramento da obra no tipo 13 para efeito da redução do valor de mão de obra conforme os arts. 349 e 351 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, não é aplicável à obra em que os pré-moldados são confeccionados com mão de obra da própria construtora que os utiliza,

razão pela qual a legislação não estabelece requisitos para tal hipótese. O termo “ou outro documento que comprove ser a obra mista” do § 3º do art. 349 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, objeto de dúvida apresentada no texto da consulta, refere-se a certos requisitos para o enquadramento da obra no tipo 13. Não substitui a comprovação de aquisição de peças fabricadas por terceiros, nas hipóteses que o artigo prescreve.

22.2. A consulta é ineficaz quanto a todos os itens do segundo questionamento, conforme o inciso V, art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inciso VII, art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, segundo os quais, é ineficaz a consulta que versa sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; no caso, dispositivo claro do art. 364 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

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

De acordo. À consideração do Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Assinado digitalmente
WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

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 de Tributação