



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	28 – COSIT
DATA	30 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. EMPREITADA TOTAL. ENTE PÚBLICO. AUTARQUIA. CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇO. CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ENERGIA SOLAR. NÃO INCIDÊNCIA.

A prestação de serviços de obra de construção civil, mediante empreitada total, para pessoa jurídica de direito público, não se sujeita à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a título de contribuição social previdenciária da empresa contratada; bem como, o serviço de elaboração de projeto de construção civil não se sujeita à referida retenção.

Portanto, a prestação de serviço de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica com fornecimento de materiais e equipamentos, inclusa a etapa de instalação de módulos geradores de energia solar fotovoltaicos, em regime de empreitada total, e o serviço de projetos correspondentes, não se sujeitam à retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, arts. 30 e 31; Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011, arts. 2º e 39; Lei nº 14.133, de 2021, arts. 121 e 189; Decreto nº 3.048, de 1999, arts. 219, 220 e 221-A; Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 2021, art. 7º; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, arts. 114, 130, 135.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 14, DE 07 DE OUTUBRO DE 2013, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 65, DE 23 DE JUNHO DE 2020.

Assunto: Escolher um Assunto

Clicar para inserir ementas ou autotextos de ementas

RELATÓRIO

A consulente, autarquia federal, formula consulta, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira atinente a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), contribuição social previdenciária, no que diz respeito à aplicabilidade do instituto da retenção de 11% (onze por cento) incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativo à contratação de serviço de montagem, realização de testes, pré-operação e todas as demais operações necessárias e suficientes para colocar em pleno funcionamento 22 (vinte e dois) módulos geradores de energia solar fotovoltaicos, com fornecimento de materiais e equipamentos, além da elaboração dos seus projetos básico e executivo.

2. A consulta, nas palavras da consulente, visa a, *ipsis litteris*:

... discernir quanto a modalidade de tributação a ser aplicada ao fato gerador do objeto da contratação: se se trata de venda de mercadoria (exclusivamente ou mesclada com a prestação de serviços), como entende a empresa contratada, ou de (apenas) prestação de serviços sujeita à retenção de 11% a favor do INSS, conforme a Instrução Normativa 971/2009—RFB.

3. A peticionante (contratante) expõe o entendimento de que o objeto contratual, cerne da consulta, refere-se a serviço de obra de construção civil, *in verbis*:

prestação de serviço de obra de construção civil, enquadrada no código 4221-9/02 — CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (OBRA), do Anexo VII da IN RFB 971/2009, sujeitando-se, assim, à retenção de 11% para o INSS, conforme os artigos 112 a 119 desta Instrução Normativa.

4. E prossegue na exposição da sua interpretação acerca do tema da consulta propugnando que o contrato avençado se subsume à previsão legal de serviço, consoante disposto na lista de serviços, item 7.02, anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, nesses termos (destaques do original):

Bem como, que este se enquadrar no item 7.02 — Execução, por administração ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de Poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a **instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos** (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) —, da Lei Complementar 116/2003.

4.1. Ato contínuo, deduz que os materiais utilizados na instalação dos equipamentos não podem ser excepcionados da retenção tributária, pois esses não se enquadram na exceção trazida pelo referido item 7.02, uma vez que os materiais aplicados pela contratada na construção dos módulos geradores de energia solar fotovoltaicos não são produzidos por ela, mas sim, adquiridos de terceiros.

5. Entretanto, a consulente informa que a contratada entende que o objeto do contrato é a venda de produtos, o que seria referendado pela Solução de Consulta nº 98.095 — Cosit, de 08 de março de 2019, ilação refutada pela consulente, haja vista que, conforme observa, a referida solução de consulta reporta-se a momentos anteriores à execução do serviço em consulta, quais sejam, a produção e a aquisição, pela contratada, dos materiais empregados na montagem dos referidos módulos geradores de energia solar fotovoltaicos.

6. A autarquia peticionante ressalta que as referidas montagens, objeto do contrato e centro da consulta, são executadas em diversas etapas, que ensejam pagamentos correlatos, em conformidade com o cumprimento de cronograma físico-financeiro previsto no contrato.

7. Por fim, a consulente apresenta, como fundamentação legal da consulta, os artigos 112 a 119, e Anexo VII, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e finaliza a consulta com o seguinte questionamento literalmente transcrito:

Em relação à execução do Contrato aqui tratado, cujo objeto, de forma resumida, é a "prestação de serviços de elaboração de projetos, fornecimento e instalação de geradores fotovoltaicos", em diversos campi do Instituto Federal de Sergipe, situados em distintos municípios do Estado de Sergipe, cabe a classificação no código 4221-9/02 — CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (OBRA), do Anexo VII da IN RFB 971/2009, para fins de retenção de 11% do INSS, ou a aplicação da Solução de Consulta nº 98.095 - COSIT/RFB, considerando-se como venda de produtos, estando, portanto, livre de retenção para o INSS.

8. É o relatório.

FUNDAMENTOS

9. Preliminarmente, destaca-se que a presente Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária inquirida, partindo da premissa de que há conformidade entre os eventos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida informações, ações ou

classificações trazidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais se aplica.

10. Outrossim, registra-se que a IN RFB nº 1.396, de 2013, vigente à época em que protocolada a consulta, foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular, a partir de 1º de janeiro de 2022, o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da RFB, em substituição àquela instrução normativa.

10.1. De modo similar, a partir de 1º de novembro de 2022, a matéria está disciplinada pela IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, sucedânea da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

11. Pois bem, conforme consignado no contrato apresentado pela consulente (fl. 13), foi celebrado, sob regime de empreitada integrada e por preço global, contrato para a prestação do serviço de elaboração dos projetos básico e executivo; fornecimento de materiais e equipamentos, construção, montagem e colocação em operação, realização de testes, a pré-operação e todas as demais operações necessárias e suficientes para colocar 22 (vinte e dois) módulos de Geradores de Energia Solar Fotovoltaicos em pleno funcionamento.

11.1. A atividade objeto do contrato se enquadra no conceito de obra de construção civil (CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA), conforme inciso I do art. 7º da IN RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021, com a ressalva de que o Anexo VII da IN RFB nº 971, de 2009, foi substituído pelo Anexo VI da IN RFB nº 2.110, de 2022. Além disso, a contratada é pessoa jurídica inscrita no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (Crea) com objeto social que envolve tal atividade própria da indústria de construção civil, conforme relação constante do CNPJ. Enquadra-se, portanto, no conceito de empresa construtora, previsto no inciso II do mesmo artigo. Veja-se:

Art. 7º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou subsolo, conforme discriminado no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009;

II - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (Crea) ou no Conselho de Arquitetura e Urbanismo (CAU), na forma determinada, respectivamente, no art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, ou no art. 10 da Lei nº 12.378, de 31 de dezembro de 2010; (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 220, § 1º)

11.2. A Lei 12.462, de 4 de agosto de 2011, define a empreitada integral nos seguintes termos (sem destaques no original):

Art. 1º É instituído o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC), aplicável exclusivamente às licitações e contratos necessários à realização:

(...)

Art. 2º Na aplicação do RDC, deverão ser observadas as seguintes definições:

I - **empreitada integral**: quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo a totalidade das etapas de obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para a qual foi contratada;

II - **empreitada por preço global**: quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo e total;

III - **empreitada por preço unitário**: quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo de unidades determinadas;

(...)

11.3. Nota-se, portanto, que o conceito de empreitada integral atende à descrição de empreitada total prevista na IN RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021, veja-se:

Art. 7º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

III - contrato de empreitada total, o que é celebrado entre o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador ou o condômino de que tratam os incisos IV e V do art. 8º e uma empresa exclusivamente construtora, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização de obra de construção civil, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

12. Então, é necessário saber, *a priori*, se a legislação determina a aplicação da retenção da contribuição previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à hipótese de empreitada total para a atividade de construção civil.

12.1. Ora, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que regulamenta a matéria, enuncia (sem destaques no original):

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

(...)

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

(...)

III - construção civil;

(...)

§ 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.

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 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.

(...)

§ 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.**

(...)

12.2. Isto é, em caso de empreitada total de construção civil, o Decreto nº 3.048, de 1999, com fulcro na Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso VI, determina que o contratante é solidário pelo cumprimento das obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias, não sendo forçosa a retenção mencionada, permitida a sua efetuação para afastar a citada solidariedade.

12.3. Contudo, haja vista a natureza jurídica da consulente de autarquia pública, a matéria possui regência própria, consoante dicção do art. 221-A do Decreto nº 3.048, de 1999, e disciplinamento do 114 da IN RFB nº 2.110, de 2022, que – com esteio no art. 121 da Lei nº 14.133, de 2021; e art. 39, Lei nº 12.462, de 2011, conjugado com art. 71 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 – estabelecem, respectivamente, o seguinte:

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 221-A. O instituto da responsabilidade solidária não se aplica à administração pública direta, autárquica e fundacional, quando contratante de serviços, inclusive de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, independentemente da forma de contratação.

Parágrafo único. A administração pública contratante de serviços, inclusive de construção civil executados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada parcial, efetuará a retenção prevista no art. 219.

Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 114. Não se aplica a retenção de que trata o art. 110 à contratação de serviços:

(...)

II - mediante contrato de empreitada total, conforme definição estabelecida no inciso III do caput e no § 1º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021;

(...)

VII - por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total, observado o disposto no inciso II do § 2º do art. 135.

(...)

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso VII do caput aos serviços de construção civil contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada parcial por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, hipótese em que se obrigam a efetuar a retenção prevista no art. 110.

(...)

Art. 135. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as expressamente designadas por lei como tal.

(...)

§ 2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

(...)

II - as contribuições previdenciárias decorrentes da contratação, qualquer que seja a forma, de serviços, inclusive de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por órgão público da administração direta, por autarquia e por fundação de direito público; e

(...)

12.4. Portanto, não se aplica a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, à autarquia que contrata obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total. Ademais, não há responsabilidade solidária do ente público nesse caso.

12.5. Nesse sentido, a RFB já se manifestou confirmando que pessoa jurídica de Direito Público contratante de obra de construção civil mediante empreitada total não se subsume a retenção tributária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e tampouco possui responsabilidade solidária com a contratada no tangente às contribuições previdenciárias, razão pela qual sequer é permitida retenção com base na faculdade conferida pelo art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212, de 1991, veja-se:

Solução de Consulta Cosit nº 14, de 07 de outubro de 2013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRA. ÓRGÃO PÚBLICO. EMPREITADA TOTAL. RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA.

A contratação, por órgão público, de obra de construção civil sob regime de empreitada por preço unitário constitui-se em empreitada total, o que implica dizer da inexistência da responsabilidade solidária do contratante e da não retenção previdenciária de que tratam os artigos 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011.

Solução de Consulta Cosit nº 65, de 23 de junho de 2020:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RETENÇÃO. EMPREITADA TOTAL. EMPREITADA PARCIAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ELISÃO.

A responsabilidade solidária não se aplica à contratação de obra de construção civil por empreitada total pelos órgãos públicos da administração direta, suas autarquias e fundações de direito público, não se aplicando também a esta modalidade de contratação a retenção da contribuição previdenciária como uma das alternativas para a elisão da solidariedade.

Nos contratos de empreitada total de construção de edificação e obra de infraestrutura, é facultado ao contratante realizar ou não, a retenção da contribuição social previdenciária de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, para elidir a sua responsabilidade solidária com o contratado, pelo recolhimento das contribuições previdenciárias relativas à mão de obra empregada na construção. A referida faculdade é do contratante, cabendo a este avaliar a conveniência ou segurança para si, em efetuar ou não, a retenção.

Quanto à empreitada parcial, nos contratos de construção de edificação e obra de infraestrutura, a retenção é obrigatória.

13. Igualmente, não se sujeita à retenção, o serviço de elaboração de projeto de construção civil, conforme disposto no art. 130, § 1º, inciso VII, da IN RFB nº 2.110, de 2022.

14. Finalmente, em resposta suplementar ao questionamento formulado, abstraindo-se do contexto de regime de empreitada, a classificação da atividade no Anexo VI, da IN RFB nº 2.110, de 2022, não é suficiente para que ocorra a indigitada retenção, uma vez que o art. 130, inciso III, restringe a hipótese de retenção aos **serviços tais como os discriminados no anexo**; logo, consabido que a **CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA (OBRA)**, está discriminada como *obra*, então, não há previsão de retenção nesse caso, desconsiderada, repete-se, a premissa do regime de empreitada, regida pelos art. 130, incisos I e II e art. 135, ambos da IN RFB nº 2.110, de 2022.

CONCLUSÃO

15. Diante do exposto, conclui-se que a prestação de serviços de obra de construção civil, mediante empreitada total, para pessoa jurídica de direito público, não se sujeita à retenção de

11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a título de contribuição social previdenciária da empresa contratada; bem como, o serviço de elaboração de projeto de construção civil não se sujeita à referida retenção.

16. Portanto, a prestação de serviço de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica com fornecimento de materiais e equipamentos, inclusa a etapa de instalação de módulos geradores de energia solar fotovoltaicos, em regime de empreitada total, e o serviço de projetos correspondentes, não se sujeitam à retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Assinatura digital

LUÍS FELIPE VILLAR CAVALCANTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Copen.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais Substituto

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação Substituto