



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

54 – COSIT

DATA

22 de março de 2024

INTERESSADO

CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF

00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

A cooperativa de mão de obra que executa obra de construção civil é abrangida pelo conceito previdenciário de empresa. Sendo assim, não há obrigatoriedade de norma específica para a cooperativa de mão de obra que executa obra de construção civil de pessoa física no que diz respeito ao aproveitamento das remunerações pagas aos seus cooperados, podendo tal aproveitamento ocorrer nos moldes gerais aplicáveis às demais empresas. Caso exista, em relação à obra, contribuição constituída por declaração, o valor da remuneração da mão de obra correspondente será aproveitado como dedução da remuneração apurada na aferição indireta.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 15; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1.999, art. 12; Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021, arts. 24, 31 e 32.

Assunto: Normas de Administração Tributária

A consulta não produz efeitos quando: não trata de dúvida interpretativa da legislação tributária e aduaneira relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e tem por objetivo a obtenção de assessoria jurídica pela RFB.

Dispositivos Legais: art. 46 c/c o art. 52, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 88 c/c o art. 94, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011; e art. 27, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ

RELATÓRIO

A consulente, identificada em epígrafe, é pessoa jurídica de direito privado no exercício da atividade econômica de construção civil sob a forma de cooperativa de construção civil e habitação, tendo por objeto social a construção de edifícios por meio de empreitada total, para pessoas físicas e jurídicas, cooperadas ou não.

2. A consulente dirige-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 2021 sobre interpretação de normas relativas às Contribuições Sociais Previdenciárias e apresenta, como fundamentação legal: a) a Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 355, § 1º, I, revogada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022; b) a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021, arts. 2º e 31; e c) a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.061, de 20 de dezembro de 2021.

3. A consulente apresenta entendimento de que a obrigatoriedade de efetuar o Cadastro Nacional de Obras (CNO), mesmo quando contratada sob empreitada total, é de responsabilidade do contratante, conforme disposto no art. 5º, V, “c”, da IN RFB nº 2.061, de 2021, orientação que informa repassar a seus clientes.

4. A consulente diz que, na elaboração da folha de pagamento de seus cooperados, conforme a respectiva produção individual deles, segue rigorosamente as instruções contidas no Manual de Usuário SEFIP 8.4, no que diz respeito à construção civil, para as competências anteriores à vigência do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Web (DCTFWeb), quando da apuração das contribuições previdenciárias e, atualmente, do Manual de Orientação do eSocial versão S-1.0 e que é responsável por obras iniciadas antes da obrigatoriedade do CNO, para o qual as matrículas no Cadastro Específico do INSS (CEI) foram devidamente convertidas, assim como a apuração das Contribuições Sociais Previdenciárias, em competências anteriores à vigência do eSocial, apuradas no Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP).

5. No que diz respeito ao aproveitamento da remuneração alocada no CEI/CNO, quando da aferição da obra de construção civil para fins de regularização das contribuições previdenciárias perante a RFB, a consulente alega que o art. 355, § 1º, I, da IN RFB nº 971, de 2009, norteava sobre o “ajuste” a ser efetuado nessas remunerações, base de cálculo da previdência social, na escrituração na Declaração de Informações sobre Obra (DISO), ora substituída pelo Sistema Eletrônico de Aferição de Obras de Construção Civil (SERO) e DCTFWeb Aferição de Obras, por meio da IN RFB nº 2.021, de 2021, a qual, contudo, segundo alega, derogou diversos artigos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, dentre os quais o art. 355, que versava sobre o aproveitamento da mão de obra da cooperativa, e até a presente data, conforme entende, é omissa quanto a essa condição, ensejando dúvida sobre a forma de aproveitamento.

6. A consulente alega que o SERO não permite o lançamento das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP), nas respectivas

competências em que era vigente, código de recolhimento 211, e tampouco considera de forma automática os créditos oriundos do eSocial, apurados através da DCTFWeb.

7. Diante das situações narradas, a cooperativa alega que tem sido questionada por seus clientes, que não conseguem aproveitar as remunerações alocadas, já consideradas na base de cálculo da Previdência Social, tempestivamente, uma vez que, nos contratos celebrados durante a vigência da legislação que versava expressamente sobre o aproveitamento dessas remunerações, tal condição era citada no instrumento de celebração contratual e que o cenário descrito tem-lhe prejudicado na consecução do seu objeto social, tanto no cumprimento das obrigações contratuais firmadas, inclusive com os clientes repassando os ônus financeiros para a cooperativa, uma vez que não há amortização da mão de obra alocada, quanto da celebração de novos negócios.

8. A consulta é finalizada com os seguintes questionamentos, *ipsis litteris*:

1) De que forma os rendimentos da mão de obra pagos pela cooperativa aos seus cooperados da construção civil, incluída na base de cálculo da Previdência Social, oferecida por intermédio de cooperativa de trabalho, poderá ser escriturada no SERO, nas competências anteriores à vigência do eSocial e DCTFWeb?

2) De que forma os rendimentos da mão de obra pagos pela cooperativa aos seus cooperados da construção civil, incluída na base de cálculo da Previdência Social, poderá ser considerada automaticamente ou escriturada no SERO, nas competências durante a vigência do eSocial e DCTFWeb?

9. É o Relatório.

FUNDAMENTOS

10. O cerne da consulta reside no fato, constatado pela consulente, de que o art. 355, § 1º, I, da IN RFB nº 971, de 2009, que dispunha sobre norma específica para a cooperativa de trabalho, no que concerne, em relação à obra de construção civil de pessoa física, ao aproveitamento das remunerações de empresa contratada, foi revogado pela IN RFB nº 2.021, de 2021.

11. O conceito previdenciário de “empresa” é amplo, conforme o art. 15 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e abrange a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

12. O art. 12 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1.999 (Regulamento da Previdência Social - RPS), especifica as formas empreendedoras que se equiparam a empresa, para fins previdenciários. Dentre essas, a cooperativa e o proprietário ou o dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviço.

13. Dentro dessa amplitude do conceito de empresa, particular ao contexto previdenciário, não há obrigatoriedade de estabelecer-se norma específica para as cooperativas, no que diz respeito, em relação à obra de construção civil de pessoa física, ao aproveitamento das remunerações de empresa contratada (inclusive cooperativas), podendo tal aproveitamento ocorrer nos moldes gerais aplicáveis às demais empresas. Sendo assim, tal aproveitamento passa, a partir de 1º de junho de 2021, a ser feito nos termos seguintes preconizados na IN RFB nº 2.021, de 2021 (grifamos):

Art. 24. Na aferição indireta com base na área construída, reformada ou demolida, na destinação, na categoria e no tipo da obra, a base de cálculo para aplicação das alíquotas especificadas nos incisos do caput do art. 19 será a diferença obtida entre a Remuneração da Mão de Obra Total (RMT), definida no caput do art. 25, e as remunerações passíveis de aproveitamento de acordo com os arts. 31 e 32. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, § 4º)

Art. 31. Caso exista, em relação à obra, contribuição constituída por declaração, o valor da remuneração da mão de obra correspondente será atualizado pela taxa de juros Selic acumulada mensalmente a partir do 2º (segundo) mês subsequente à competência à qual se refere a declaração até o mês anterior ao da transmissão da DCTFWeb Aferição de Obras, acrescida de mais 1% (um por cento) no mês da transmissão, e aproveitada como dedução da remuneração apurada na forma prevista nas Seções II e III do Capítulo V.

§ 1º Será também aproveitada a remuneração vinculada à obra informada ao eSocial, quando na data da conclusão da aferição ainda não tiver sido transmitida a respectiva DCTFWeb em razão do prazo previsto em norma específica para sua apresentação, sem prejuízo da posterior verificação do cumprimento dessa obrigação mediante procedimento interno ou auditoria fiscal.

§ 2º As contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração declarada para o contribuinte individual contratado para prestar serviços à obra, enquadrado como trabalhador autônomo ou como MEI de acordo com a tabela de categorias de trabalhadores aplicável, serão aproveitadas para deduzir as seguintes contribuições, apuradas na aferição:

I - a contribuição patronal de 20% (vinte por cento), devida na contratação do MEI para prestar serviços de construção civil de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria e carpintaria, consoante o disposto no § 1º do art. 18-B da Lei Complementar nº 123, de 2006; e II - a contribuição patronal de 20% (vinte por cento), devida na contratação do contribuinte individual da categoria de trabalhador autônomo, quer seja o contratante pessoa física ou jurídica, e, quando o contratante for pessoa jurídica, o valor correspondente a 11% (onze por cento) da remuneração devida, a título de contribuição de segurado.

§ 3º Quando houver processo administrativo ou judicial informado no eSocial que tenha influência no cálculo das contribuições de que trata esta Instrução Normativa e que acarrete a suspensão da exigibilidade ou a ausência de apuração de determinado código de receita, as contribuições incidentes sobre a remuneração declarada na competência afetada pelo processo que estiverem aptas para aproveitamento serão utilizadas como dedução das contribuições apuradas pelo Sero, de acordo com o respectivo código de receita, hipótese em que não será aplicado o disposto no caput e no § 1º.

§ 4º A remuneração da mão de obra relativa a período atingido pela decadência não será utilizada para fins da dedução de que trata esta Seção.

Art. 32. Poderão ser aproveitadas de acordo com o disposto no art. 31, desde que tenham vinculação com a obra e estejam compreendidas no período da aferição:

I - a remuneração relativa à mão de obra própria, isto é, a remuneração da mão de obra contratada diretamente pelo responsável pela obra, inclusive a referente ao 13º (décimo terceiro) salário, informada em GFIP ou na folha de pagamento referente à obra, elaborada de acordo com as especificações do eSocial, desde que a contribuição sobre ela incidente tenha sido

declarada em DCTFWeb ou em outro meio equivalente, cuja utilização seja determinada pela legislação; e II - a remuneração relativa à mão de obra terceirizada, isto é, a remuneração da mão de obra contratada por intermédio de prestadores de serviço, inclusive a referente ao 13º (décimo terceiro) salário, informada em GFIP ou na folha de pagamento da empreiteira ou da subempreiteira contratadas, elaborada de acordo com as especificações do eSocial, com transmissão da DCTFWeb correspondente, ou, ainda, informada em outro meio equivalente, cuja utilização seja determinada pela legislação, sem prejuízo da exigência, quando for o caso, da retenção realizada com base nas notas fiscais, nas faturas ou nos recibos de prestação de serviços emitidos pela empreiteira contratada diretamente pelo responsável pela obra ou pela subempreiteira contratada por empreiteiro interposto.

§ 1º A remuneração relativa à mão de obra própria ou terceirizada utilizada na obra abrange a que foi paga, devida ou creditada ao empregado, ao contribuinte individual enquadrado como trabalhador autônomo e ao MEI contratado para prestar serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria ou carpintaria.

§ 2º Serão também deduzidas da RMT ou das contribuições apuradas por código de receita na aferição, acrescidas de juros e desde que tenham vinculação com a obra e estejam compreendidas no período da aferição:

I - a remuneração correspondente às contribuições pagas por meio de GPS identificada com o número de inscrição no CNO da obra sob responsabilidade de pessoa física, recolhidas a título de pagamento espontâneo, para competência não atingida pela decadência, das contribuições incidentes sobre a obra, relativamente às quais não será exigida a apresentação de GFIP pela pessoa física; II - as contribuições previdenciárias e as devidas a outras entidades e fundos constituídas por meio de auto de infração de obrigação principal relativamente a competência não atingida pela decadência na data da aferição; e III - a "remuneração da mão de obra a regularizar", constante do Quadro de Áreas e Remunerações do Aviso para Regularização de Obra (ARO) emitido para a obra, desde que cumulativamente sejam observadas as seguintes condições:

a) o ARO não tenha sido emitido em competência atingida pela decadência; b) o ARO emitido até a data prevista no § 2º do art. 46 seja informado na 1ª (primeira) aferição da obra realizada por meio do Sero; e c) a aferição seja realizada sem vinculação a habite-se; e IV - as contribuições previdenciárias e as devidas a outras entidades e fundos declaradas nas DCTFWeb Aferição de Obras transmitidas para aferições de parte da obra anteriormente realizadas.

§ 3º Se houver utilização de concreto usinado, argamassa usinada ou de massa asfáltica na obra, será aproveitada como dedução da remuneração da mão de obra devida a remuneração correspondente a 5% (cinco por cento) do valor equivalente ao COD de cada área sob aferição, calculado com base no VAU vigente na competência da aferição, ajustado pelos seguintes percentuais:

I - o percentual de uso de concreto usinado, argamassa usinada ou de massa asfáltica por destinação, por unidade da federação, conforme a tabela que consta do Anexo I; II - o percentual de aplicação do abatimento por categoria, correspondente a:

a) 100% (cem por cento), no caso de obra nova ou de acréscimo; b) 35% (trinta e cinco por cento), no caso de reforma; e c) 0% (zero por cento), no caso de demolição; e III - o percentual relativo ao período da aferição não alcançado pela decadência.

§ 4º Não se aplica o disposto no § 3º à argamassa em pó adquirida para preparo na obra.

§ 5º Para que haja o aproveitamento da remuneração nas hipóteses previstas no caput e nos incisos I e III do § 2º, deverão ser prestadas informações a respeito da GFIP, da GPS e do ARO vinculados à obra, na forma exigida pelo Sero.

14. Feito tal esclarecimento, faz-se necessário dizer que o instrumento da Solução de Consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da sua interpretação, o que implica dizer: compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação e, mesmo se as restrições impostas pelas normas tributárias em relação ao processo de consulta ora analisado pudessem ser superadas, ainda assim, vê-se que as indagações da consulente demandam assessoramento jurídico por parte da RFB, função a que não se presta o instituto da solução de consulta, conforme reza o art. 27, inciso XIV, da IN RFB nº 2.058, de 2021, o que enseja, de pronto, a ineficácia da consulta, no que concerne às duas indagações formuladas pela consulente.

15. Constata-se que os questionamentos em tela se iniciam, ambos, com a expressão “de que forma”, a qual denota um sentido prático relacionado a matéria de natureza procedimental, que foge do escopo da Solução de Consulta, e não, interpretativa, que seria objeto desse instituto, conforme se extrai, literalmente, do artigo 1º da IN RFB nº 2.058, de 2021, ou seja: compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação.

16. Muito embora, em caráter preliminar, a consulta formal, do ponto de vista material, escape do escopo do instituto da consulta preconizado no mencionado do art. 1º da IN RFB nº 2.058, de 2021, e o art. 27 desse instrumento normativo deixe de elencar esse vício preliminar insanável da consulta, que dispensa de plano a apreciação de outros pré-requisitos para que a consulta seja considerada eficaz, tal lacuna é preenchida pelos Decretos nºs: 70.235, de 6 de março de 1972, e 7.574, de 29 de setembro de 2011, trechos a seguir reproduzidos:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011.

Art. 88. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira aplicável a fato determinado e sobre a classificação fiscal de mercadorias e a classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio, com base na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52):

I - em desacordo com o disposto nos arts. 88 e 91;

17. Em outro sentido, constata-se que a consulente incorre em situações que configuram hipóteses de ineficácia, na medida em que não demonstra qualquer obscuridade no texto normativo que lhe possa ensejar incompreensão e apresenta questionamentos que têm por objetivo a obtenção de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

18. O art. 27, XIV, da IN RFB nº 2.058, de 2021, trecho a seguir reproduzido, descreve hipótese em que a consulta não produz efeito:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I – (...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

19. Observa-se na consulta a intenção de obtenção de assessoria jurídica na medida em que a consulente busca orientações sobre como realizar determinada conduta prevista em ato normativo, qual seja, sobre como aplicar a norma, ao invés de explicitar uma eventual dificuldade interpretativa da norma, o que se daria em virtude de algum fator de dificuldade, tal como uma complexidade exacerbada de um determinado tema ou mesmo uma obscuridade redacional do texto normativo.

20. Frise-se que o instituto da consulta não se situa no campo da aplicação do direito, mas da sua interpretação, o que implica dizer: compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação e, mesmo se as restrições impostas pelas normas tributárias em relação ao processo de consulta ora analisado pudessem ser superadas, ainda assim, vê-se que as indagações da consulente demandam assessoramento jurídico por parte da RFB, função a que não se presta o instituto da solução de consulta, conforme reza o referido art. 27, inciso XIV, da IN RFB nº 2.058, de 2021, o que enseja, de pronto, a ineficácia da consulta quanto aos questionamentos nela apresentados.

21. Sem embargo, informa-se que no endereço web abaixo é possível acessar o "Manual do Sero", as "Perguntas Frequentes", entre outros esclarecimentos relevantes sobre a matéria.

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/construcao-civil/sero>

CONCLUSÃO

22. Diante do exposto, conclui-se que:

22.1. A cooperativa de mão de obra que executa obra de construção civil é abrangida pelo conceito previdenciário de “empresa”. Sendo assim, não há obrigatoriedade de norma específica para a cooperativa de mão de obra que executa obra de construção civil de pessoa física no que diz respeito ao aproveitamento das remunerações pagas aos seus cooperados, podendo tal aproveitamento

ocorrer nos moldes gerais aplicáveis às demais empresas. Caso exista, em relação à obra, contribuição constituída por declaração, o valor da remuneração da mão de obra correspondente será aproveitado como dedução da remuneração apurada na aferição indireta;

22.2. a consulta não produz efeito, quanto aos aspectos que não tratam de dúvida interpretativa da legislação tributária e aduaneira relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), com base no art. 46 c/c o art. 52, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e no art. 88 c/c o art. 94, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e têm por objetivo a obtenção de assessoria jurídica pela RFB, com fundamento no art. 27, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 .

É o parecer. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)

HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit04

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Copen

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinado digitalmente)

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação