



PARECER SEI Nº 625/2026/MF

Documento Público. Ausência de hipótese da Lei nº 12.257, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI), que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo.

CONSULTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO PELO TOMADOR DO SERVIÇO. CONTRATO DE EMPREITADA COM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS CONTINUADOS DE OPERAÇÃO, MANUTENÇÃO PREDIAL PREVENTIVA E CORRETIVA DOS SISTEMAS, DOS EQUIPAMENTOS E DAS INSTALAÇÕES, COMPREENDENDO O FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA, TODO O MATERIAL DE CONSUMO E INSUMOS NECESSÁRIOS E ADEQUADOS À EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS NOS IMÓVEIS OCUPADOS PELO INSS. CASO DE EMPREITADA PARCIAL. DEVER DE RETENÇÃO PELA CONTRATANTE. EMPREITADA PARCIAL COM FORNECIMENTO DE MATERIAL OU EQUIPAMENTOS. VALOR DOS MATERIAIS E EQUIPAMENTOS NÃO DISCRIMINADOS NO CONTRATO. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PELA CONTRATADA. OBRIGAÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO DE SERVIÇO E DE MATERIAL E EQUIPAMENTOS FORNECIDOS. MANUTENÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DO MATERIAL OU O CONTRATO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, CONFORME O CASO, RELATIVOS A MATERIAL OU EQUIPAMENTOS CUJOS VALORES FORAM DISCRIMINADOS NA NOTA FISCAL OU FATURA, PARA APRESENTAR À FISCALIZAÇÃO DA RFB.

Coordenação-Geral de Matéria de Licitações e Patrimônio da Procuradoria Federal Especializada junto ao Instituto Nacional do Seguro Social. Questiona sobre a emissão, pela contratada, em empreitada parcial com fornecimento de materiais, de nota fiscal relativa apenas apenas ao ressarcimento destes, sem incluir a prestação de serviços, para fins da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, com implicação no dever de retenção da contribuição previdenciária. Concluiu-se que, para os fins de retenção de contribuição previdenciária pela contratante, administração pública federal, de execução de empreitada parcial, com fornecimento de materiais e equipamentos, sem discriminação de valores desses no instrumento contratual, deve a contratada (empresa) emitir documento fiscal único, discriminando os valores de serviços dos valores de materiais e equipamentos. Tanto a contribuinte quanto a responsável pela retenção observarão as regras dos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, conforme o caso concreto. Resposta de consulta orienta órgão público federal responsável pela retenção da contribuição previdenciária, não sendo a via correta, nem competente, para prestar assessoramento jurídico para a empresa contratada, em especial no que tange às suas obrigações tributárias com diferentes entes da federação.

Legislação: art. 31, *caput*, §1º, § 3º e § 4º, III, da Lei nº 8.212/91; art. 219, *caput*, § 1º, § 3º, § 4º, § 5º, § 6º, § 7º e § 8º, art. 221-A, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social); art. 6º, incisos XXVIII, XXIX e XXX Lei nº 14.133/2021.

Atos da RFB: Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022; Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021; Solução de Consulta COSIT/RFB nº 118 de 07 de fevereiro de 2017.

Pareceres ou Súmulas da AGU:
PARECER N.º [00592/2025](#)/EQP.

I - Relatório

1. Trata-se de consulta elaborada pela Procuradoria Federal Especializada junto ao Instituto Nacional do Seguro Social - Equipe de Consultoria em Matéria de Licitações, através do PARECER N.º [00592/2025](#)/EQP. LICITAÇÕES/PFE-INSS-SEDE/PGF/AGU. Questiona, com base no PARECER n. [00360/2024](#)/CGSEM/SCGP/CGU/AGU (NUP 01400.010336/2024-16), à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre a emissão, pela contratada, em empreitada parcial com fornecimento de materiais, de nota fiscal relativa apenas ao ressarcimento destes, sem incluir a prestação de serviços, para fins da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, com implicação no dever de retenção da contribuição previdenciária.

2. Narra que o INSS firmou contrato cujo objeto é a "contratação de serviços continuados de operação, manutenção predial preventiva e corretiva dos sistemas, dos equipamentos e das instalações, compreendendo o fornecimento de mão de obra, todo o material de consumo e insumos necessários e adequados à execução dos serviços nos imóveis ocupados pelo INSS, vinculados a Superintendência Sudeste I - SRSE-I, distribuídos em 08 (oito) polos regionais, com fornecimento de mão de obra, material e demais insumos necessários e adequados à correta e completa execução dos serviços."

3. Especifica que o objeto contratual prevê dois regimes de execução e pagamento: a) empreitada por preço global para a manutenção preventiva (parcela fixa); e b) empreitada por preço unitário para serviços sob demanda, que incluem materiais, insumos e serviços de manutenção corretiva (parcela variável).

4. Em algumas hipóteses da referida "parcela variável", teriam sido emitidas notas fiscais referentes "apenas ao ressarcimento de peças utilizadas para a prestação dos serviços contratados".

5. O Parecer que deu origem a este opinativo decorreu de anterior consulta da Divisão de Logística, Licitações e Contratos da Superintendência Sudeste I - SRSE-I, órgão do INSS. Em resumo, o problema foi exposto nos seguintes termos:

(...) *Omissis*.

2. O presente despacho tem por finalidade solicitar a esta Procuradoria **um parecer técnico-jurídico sobre a natureza da Nota Fiscal a ser emitida para a parcela variável do contrato de prestação de serviços continuados de manutenção predial preventiva e corretiva.**

(...) *Omissis*.

(...) *Omissis*. Contudo, em um momento posterior, houve recusa e a **solicitação para que fossem emitidas DANFES** (documento fiscal de aquisição de material) **para o ressarcimento dos itens utilizados**, em

vez da Nota Fiscal de Serviço: (...) Omissis
(...) Omissis.

"Considerando o contrato de serviço visando conferir maior segurança jurídica ao procedimento, sugerimos o encaminhamento da demanda à Procuradoria para manifestação formal quanto à aplicação da norma referente à retenção da Contribuição Previdenciária, assim como a correta forma de emissão do documento fiscal."

Solicita-se o parecer jurídico desta Procuradoria sobre as seguintes questões: **Como definir a natureza do documento fiscal a ser exigido? A contratada deve seguir a natureza do objeto contratado, que é a prestação de serviços, ou a natureza do que será reembolsado, que são os materiais? Para o ressarcimento dos materiais e insumos utilizados nos serviços de manutenção corretiva sob demanda, cuja remuneração se dá por preço unitário (parcela variável do contrato), qual a natureza jurídica correta do documento fiscal a ser exigido da empresa contratada?**

(...) Omissis.

6. O PARECER n. [00360/2024](#)/CGSEM/SCGP/CGU/AGU conclui:

a) A norma tributária que trata da retenção da Contribuição Previdenciária é a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 2.110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022;
b) Como há a utilização de mão de obra nas atividades desempenhadas pela empresa contratada, ocorre a incidência da retenção previdenciária de 11% (onze por cento), de acordo com o previsto no art. 110, caput c/c o inciso III, do artigo 111 da Instrução Normativa RFB n.º 2.110, de 17 de outubro de 2022;

c) O INSS, na qualidade de contratante, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 50 e no art. 131. (Lei n.º 8.112, de 1991, art. 31, caput; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, caput), na forma estabelecida no art. 116 da Instrução Normativa RFB n.º 2.110, de 17 de outubro de 2022;

d) Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, contanto que estejam discriminados na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, a qual deve corresponder no mínimo a 50% do valor bruto da nota fiscal ou fatura, na forma estabelecida no art. 117 da Instrução Normativa RFB n.º 2.110, de 17 de outubro de 2022;

e) A IN RFB 2.110/2022 não dispôs textualmente sobre como proceder nos casos em que a liberação de valores seja referente apenas ao ressarcimento de materiais, a teor do que consta no rol do seu art. 247 acima transcrito, razão pela qual parece ser adequada, salvo melhor juízo, a solução ventilada pelo Setor de Contabilidade - SCON - SRSEI - Superintendência Regional Sudeste I no sentido de que "(...) deve ser aplicado a essência sobre a forma, sendo que mesmos que seja emitido Nota Fiscal de Venda a despesa deverá ser classificada como serviço, de acordo com o objeto contratado, sem prejuízo aos aspectos legais e contábeis. Assim, entendemos que os materiais podem ser inseridos nas notas fiscais de serviços ou serem emitidas notas de vendas para os mesmos." (SEI 22069289);

f) A empresa contratada deverá, quando exigido pela fiscalização da RFB, comprovar a veracidade dos valores dos materiais utilizados na prestação de serviços, mediante apresentação dos documentos fiscais de aquisição dos materiais, na forma do art. 251, parágrafo único da Instrução Normativa RFB n.º 2.110, de 17 de outubro de 2022.

7. No entanto, por entender que se examinam matérias jurídicas sobre assuntos tributários, nos termos do art. 23, I, do Anexo I, do Decreto nº 11.907, de

30 de janeiro de 2024, com esteio na conclusão trazida no PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#) (NUP 01400.010336/2024-16), recomendou consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

II - Fundamentação

8. De saída, sublinha-se que este órgão consultivo responde apenas dúvidas de ordem tributária da União, não se imiscuindo em questões de Direito Administrativo, Trabalhista ou puramente Civil, pelo que toma os pressupostos fáticos e jurídicos destas áreas que estejam estampadas no PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#). Endossa, também aqui, as precauções preliminares daquele opinativo:

5. Preliminarmente, ressalte-se que a presente manifestação jurídica tem por escopo assessorar a autoridade administrativa no controle interno da legalidade dos atos administrativos afetos a sua esfera de competência.

6. Significa dizer, por outras palavras, que a atuação deste órgão consultivo de assessoramento se restringe à análise dos aspectos estritamente jurídicos, descabendo perquirir-se acerca de posicionamentos conclusivos sobre temas técnicos, financeiros, orçamentários e administrativos, inclusive questões atinentes à conferência de cálculos e composição de planilhas de custos e formação de preços, ou, ainda, que envolvam juízo de conveniência e de oportunidade afetos exclusivamente ao gestor público.

7. Nesse contexto, parte-se da premissa de que o gestor público se municiou dos conhecimentos técnicos imprescindíveis às necessidades da Administração, como o adequado delineamento dos requisitos e das especificações técnicas necessárias à subsidiar a análise jurídica a ser empreendida, inclusive quanto à justificativa de preço e sua correta avaliação, tudo com base em parâmetros técnicos e objetivos, devendo sempre ter como norte a melhor consecução do interesse público.

8. Registre-se, ainda, que, via de regra, não é papel do órgão de assessoramento jurídico exercer a auditoria quanto à competência de cada agente público para a prática de atos administrativos. Decerto, incumbe a cada um observar se os atos praticados estão contemplados, ou não, no espectro de suas competências.

9. Destaca-se também que determinadas observações, sempre tendo por base os elementos constantes do processo administrativo em tela até a presente data, são feitas sem caráter vinculativo, mas em prol da segurança do próprio gestor assessorado, a quem incumbe, dentro da margem de discricionariedade que lhe é conferida pela lei, avaliar e acatar, ou não, tais ponderações. Não obstante, as questões relacionadas à legalidade serão apontadas para fins de sua correção, alertando-se que o prosseguimento do feito sem a observância de tais apontamentos será de responsabilidade exclusiva dos gestores competentes, os quais deverão apresentar a motivação necessária, consoante impõe o art. 50, inc. VII, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

10. Ademais, ressalte-se que a presente análise se circunscreve aos aspectos jurídico-formais relativos ao que foi possível identificar da instrução deste processo.

9. Dito isso, parte-se das premissas fáticas e jurídicas no PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#), com a ressalva que as conclusões aqui pretendidas são estritamente de direito tributário, de interesse da União, e estas, tão somente estas, podem divergir daquele opinativo.

10. Seguindo esse norte, apontamos um excerto da troca de mensagens eletrônicas realizada entre a empresa contratada (M SERVICE LTDA E OUTROS) e o

Setor de Contabilidade da Superintendência Sudeste I - SRSE-I do INSS, citado no PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#):

No entanto, algumas notas fiscais referente aos serviços de demanda (itens pares dos contratos mencionados) referem-se apenas ao ressarcimento de peças utilizadas para a prestação dos serviços contratados.

Desta forma, surgiu a dúvida:

- mesmo que a liberação de valores seja referente apenas ao ressarcimento de materiais, deve ser emitida nota fiscal de serviço (recolhimento de tributos federais com alíquota de 5,85%), ou nesse caso, o correto seria a emissão de nota fiscal de material, com recolhimento de ICMS e demais tributos inerentes à esse tipo de nota, mesmo que o contrato se refira à prestação de serviços, e não aquisição de material? Ou seja, devemos seguir o objeto contratado "serviço" ou a natureza do que será reembolsado "material" mesmo o contrato não sendo de aquisição?"

11. Sublinhe-se que esta resposta de consulta pretende orientar órgão público federal responsável pela retenção da contribuição previdenciária, não sendo a via correta, nem competente, para prestar assessoramento jurídico para a empresa contratada, em especial no que tange às suas obrigações tributárias com diferentes entes da federação.

12. Fecha-se, aqui, o objeto de análise: o cumprimento de obrigação acessória para fins de retenção da contribuição previdenciária em hipóteses de contratação pública de empreitada parcial, que inclua prestação de serviços e fornecimento de materiais.

13. Correta a primeira conclusão do PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#):

12. O primeiro ponto constante desta consulta que será ora respondido é acerca de qual seria a norma referente à retenção da Contribuição Previdenciária no presente caso, sendo certo que a norma tributária que trata desta matéria é a INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 2.110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022, a qual dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

14. Há esclarecimentos maiores sobre os seguintes pontos do parecer que originou esta consulta:

13. As demais dúvidas suscitadas pela Administração nesta consulta foram as seguintes: **Como definir a natureza do documento fiscal a ser exigido? A contratada deve seguir a natureza do objeto contratado, que é a prestação de serviços, ou a natureza do que será reembolsado, que são os materiais? Para o ressarcimento dos materiais e insumos utilizados nos serviços de manutenção corretiva sob demanda, cuja remuneração se dá por preço unitário (parcela variável do contrato), qual a natureza jurídica correta do documento fiscal a ser exigido da empresa contratada?** *omissis*

15. Antes de prosseguir com a análise da legislação tributária atinente às contribuições previdenciárias, tomam-se como **pressupostos fático-jurídicos** alguns dados do PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#):

(a) trata-se de contrato de direito público, regido pela legislação federal sobre licitações e contratos;

(b) o objeto material do contrato é a prestação de "serviços continuados de operação, manutenção predial preventiva e corretiva dos sistemas, dos equipamentos e das instalações, compreendendo o fornecimento de mão

de obra, todo o material de consumo e insumos necessários e adequados à execução dos serviços nos imóveis ocupados pelo INSS, vinculados a Superintendência Sudeste I - SRSE-I, distribuídos em 08 (oito) polos regionais, com fornecimento de mão de obra, material e demais insumos necessários e adequados à correta e completa execução dos serviços.";

(c) a forma do contrato acertado, no que respeita à sua execução poderá ser c.1) empreitada por preço global para a manutenção preventiva (parcela fixa); e c.2) empreitada por preço unitário para serviços sob demanda, que incluem materiais, insumos e serviços de manutenção corretiva (parcela variável);

(d) há dúvidas sobre a emissão de notas fiscais a serem emitidas pela contratada, relativas à contraprestação da referida "parcela variável";

(e) a dúvida respeita o cumprimento de obrigação acessória pela contratada e o dever de retenção pela contratante para fins de contribuição previdenciária;

(f) foram emitidas DANFES (documento fiscal de aquisição de material) para o ressarcimento dos itens utilizados, em vez da Nota Fiscal de Serviço;

(g) "algumas notas fiscais referente aos serviços de demanda (itens pares dos contratos mencionados) referem-se apenas ao ressarcimento de peças utilizadas para a prestação dos serviços contratados".

16. A dúvida tem origem, ao que parece, em uma confusão sobre a legislação aplicável e sobre as obrigações acessórias relativas a tributos diversos. Frise-se, novamente, a dúvida respeita ao cumprimento de obrigação acessória pela contratada e o dever de retenção pela contratante para fins de contribuição previdenciária.

17. A Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022 estabelece normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), regulamentando a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, na Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social).

18. O dever geral de retenção da contribuição previdenciária pelo contratante de empreitada vem previsto no art. 110 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, que respeita regras dos artigos 31, *caput* e § 4º, III, da Lei nº 8.212/91 e 219, § 3º do Decreto nº 3.048/99:

Art. 110. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 50 e no art. 131. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, *caput*; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, *caput*) - sem grifo no original

19. A obrigação tributária da contratada em emitir nota fiscal está no § 1º do mesmo dispositivo, em atenção aos artigos 219, § 5º, do Decreto nº 3.048/99 e 31, § 1º, da Lei nº 8.212/91:

§ 1º Para fins do disposto no *caput*, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal ou fatura específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses serviços na nota fiscal ou fatura. - sem grifo no original

20. Perceba-se que as regras possuem destinatários diferentes.

21. Considerando os pressupostos fático-jurídicos do PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#), o objeto do contrato analisado subsume-se ao preceito do art. 111, III, da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022:

14. De início, cabe ressaltar que, indubitavelmente, há a utilização de mão de obra nas atividades desempenhadas pela empresa contratada e, por isso, ocorre a incidência da retenção previdenciária de 11% (onze por cento), de acordo com o previsto no inciso III, do artigo 111 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, cuja redação é a seguinte:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 2.110, DE 17 DE OUTUBRO DE 2022

Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

(...) *Omissis*.

Seção III

Dos Serviços Sujeitos à Retenção

Art. 111. Estão sujeitas à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, observado o disposto no art. 114, os serviços de: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 4º, e Regulamento da Previdência Social, art. 219, §§ 2º e 3º).

(...) *Omissis*.

III – construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

(...) *Omissis*."

22. Sobre as espécies contratuais - empreitada total e empreitada parcial -, deve-se atentar ao art. 114, da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022. Esse dispositivo, no seu inciso II, dispensa da retenção às hipóteses de empreitada total:

Art. 114. Não se aplica a retenção de que trata o art. 110: [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2289, de 30 de outubro de 2025]

(...)

II - à empreitada total, conforme definição estabelecida no art. 7º, caput, inciso III, e § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021; [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2289, de 30 de outubro de 2025]

23. Nas hipóteses de contratação de empreitada parcial pela Administração Pública Federal, no entanto, **a retenção é obrigatória**, nos termos do § 2º do mesmo art. 114:

§ 2º Os órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público que contratarem serviços de construção civil mediante cessão de mão de obra ou empreitada parcial são obrigados a efetuar a retenção prevista no art. 110. (Decreto nº 3.048, de 1999, art. 221-A, parágrafo único) [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2289, de 30 de outubro de 2025]

24. Esse dispositivo obedece ao comando do parágrafo único do art. 221-A do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social):

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. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

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. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020) - sem grifo no original

25. Para fins da legislação que rege as contribuições previdenciárias, o art. 7º, III e IV, da Instrução Normativa RFB nº 2.021/21 prevê sobre empreitada total e empreitada parcial:

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; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, inciso VI; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 220, § 1º)

IV - contrato de empreitada parcial, o que é celebrado entre o responsável pela obra e uma empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material; (Decreto nº 3.048, de 1999, art. 221-A, parágrafo único)

26. Anote-se que as definições acima não conflitam com o texto da Lei nº 14.133/2021, apenas explicitam as implicações na seara tributária. Para ilustrar, confira-se o texto do art. 6º, incisos XXVIII, XXIX e XXX Lei nº 14.133/2021:

Art. 6º Para os fins desta Lei, consideram-se:

XXVIII - empreitada por preço unitário: contratação da execução da obra ou do serviço por preço certo de unidades determinadas;

XXIX - empreitada por preço global: contratação da execução da obra ou do serviço por preço certo e total;

XXX - empreitada integral: contratação de empreendimento em sua integralidade, compreendida a totalidade das etapas de obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade do contratado até sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, com características adequadas às finalidades para as quais foi contratado e atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização com segurança estrutural e operacional;

27. Tendo já firmes as considerações retro e retomando as dúvidas expostas no item 10 deste opinativo, percebe-se que a questão recai sobre a emissão de documento fiscal pela contratada, nas hipóteses de recebimento de contraprestação pela execução de empreitada parcial, com fornecimento de material, para o INSS (ente contratante), para fins de retenção de contribuição previdenciária.

28. Há uma confusão evidente na mensagem eletrônica reproduzida e que originou a primeira consulta. As regras de obrigações tributárias (principais e acessórias) são distintas a depender do tributo devido e, principalmente, do ente tributante, salvo raras e pontuais exceções (SIMPLES Nacional). É dizer: as obrigações acessórias exigidas pela legislação relativa às contribuições previdenciárias não são as mesmas e tão pouco aplicáveis para ICMS, tributo estadual, e ISS, tributo municipal. Não foi objeto da consulta, nem poderia esta Procuradoria da Fazenda Nacional assessorar empresas privadas, mas pode-se afirmar que o documento fiscal exigido pelo § 1º do art. 110 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022 não se presta para cumprimento de obrigações tributárias com estados, Distrito Federal e municípios, salvo legislação local que o diga, cuja constitucionalidade e legalidade não podem ser aqui aferidas.

29. Da leitura da peça que propõe a consulta, extrai-se que a empresa contratada, em casos de execução pontual do contrato de empreitada parcial, com fornecimento de materiais, está emitindo notas separadas, uma para serviço e outra para os materiais. De novo, a implicação disso para cumprimento de obrigações de ICMS e ISS não são objeto desta consulta e nem poderia sê-lo, dada a competência desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e dado que, em última análise, seria um assessoramento jurídico à empresa privada.

30. Seguindo esta senda, importante pontuar que não se pretende aqui identificar precisamente qual o documento fiscal adequado a ser emitido, pois tal tarefa demandaria uma avaliação casuística da operação efetivamente verificada no caso concreto e da respectiva conformidade com as cláusulas do contrato, o que transcende a competência desta Coordenação. Isso posto, segue a análise.

31. A retenção de contribuição previdenciária pelo contratante em empreitada será de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, emitida pela contratada, como se entende pelo art. 31, *caput*, §§ 1º, 3º e 4º, III, da Lei nº 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

32. A mesma regra de retenção é obtida da aplicação do art. 219, *caput*, e § 1º, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social):

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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por

meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

(...)

§ 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.

33. Nas hipóteses de prestação de serviços por empreitada, com fornecimento de materiais, o contratado deve emitir documento fiscal na forma dos §§ 4º a 8º do mesmo artigo 219 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

§ 4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

§ 5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

§ 6º A empresa contratante do serviço deverá manter em boa guarda, em ordem cronológica e por contratada, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, Guias da Previdência Social e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com comprovante de entrega.

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

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

34. Esse artigo 219 é aplicável à administração pública contratante de serviços, inclusive de construção civil executados por meio de cessão de mão de obra ou empreitada parcial, como reza o art. 221-A do Decreto nº 3.048/99, já citado no item 24 deste parecer. Logo, também o contratado, com mais razão, observa as regras do art. 219.

35. Veja-se que o contratado emite uma só nota fiscal, fatura ou recibo, na qual pode discriminar o valor correspondente ao material ou equipamentos que se obrigou a fornecer, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado. Então, sobre o valor do material ou equipamentos, declarados no mesmo documento fiscal do serviço, não deverá haver retenção, desde que: seja discriminado, seja obrigação do contratado fornecer, esteja previsto no contrato e seja devidamente comprovado. Esses requisitos são cumulativos, na forma do § 7º do art. 219 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Mais: coube ao INSS, agora Receita Federal do Brasil, normatizar as hipóteses nas quais não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos, como determina o § 8º acima.

36. Como evidentemente em um contrato de empreitada parcial com fornecimento de material não ocorre esse último evento sem que o anterior (serviço) também ocorra, é dever do contratado discriminar os valores de um e de outro. Toma-se, novamente, as premissas postas no PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#): trata-se de empreitada parcial, com previsão contratual de fornecimento de material ou equipamentos. Da leitura desta consulta,

em especial do relatório do referido parecer, deduz-se que o contrato objeto da dúvida estabelece execução de empreitada parcial (com prestação de serviço, por óbvio), com fornecimento de material ou equipamentos, mas sem cláusula específica de discriminação de valores, o que atrai a incidência do § 8º do art. 219 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 e, por consequência, o art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022.

37. Regulamentando os § 7º e 8º do art. 219 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, para que os valores relativos ao fornecimento de material ou equipamentos não componham a base de cálculo da contribuição previdenciária, na execução de contrato de empreitada parcial, sempre há obrigação de emissão de nota fiscal ou fatura, nos termos dos artigos 116 e 117 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022.

38. Para as hipóteses nas quais o contrato prevê valores para fornecimento de material ou equipamentos, aplica-se o art. 116:

Art. 116. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, desde que comprovados. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 7º) - sem grifo no original

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

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

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

39. Para as hipóteses nas quais o contrato não prevê valores para fornecimento de material ou equipamentos, aplica-se o art. 117:

Art. 117. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, contanto que estejam discriminados na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, que deve corresponder no mínimo aos seguintes percentuais do valor bruto da nota fiscal ou fatura: (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 8º) - sem grifo no original

I - 30% (trinta por cento), para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quando se referir a limpeza hospitalar;

III - 80% (oitenta por cento), quando se referir a serviço de limpeza não mencionado no inciso II; e

IV - 50% (cinquenta por cento), nos demais casos.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 116 aos procedimentos estabelecidos neste artigo.

40. Decantando o inciso IV do art. 117, deve-se ler o art. 118, em especial o inciso II:

Art. 118. Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal ou fatura, adota-se o seguinte procedimento:

I - se houver o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 116; ou

II - se não houver a discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110 corresponderá, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor bruto da nota fiscal ou fatura:

a) 50% (cinquenta por cento), para a prestação de serviços em geral; e

b) no caso da prestação de serviços na área da construção civil:

1. 10% (dez por cento), para pavimentação asfáltica;

2. 15% (quinze por cento), para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

3. 45% (quarenta e cinco por cento), para obras de arte (pontes ou viadutos);

4. 50% (cinquenta por cento), para drenagem; e

5. 35% (trinta e cinco por cento), para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 1º Se na mesma nota fiscal ou fatura constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos do caput, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal ou fatura, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 2º Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 116 aos procedimentos estabelecidos neste artigo.

41. Perceba-se que o art. 118, II, da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022 aplica-se "independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento".

42. Mesmo nas hipóteses em que o contrato não discrimine valores de serviços e de prestação de materiais e equipamentos, em empreitada parcial, deve a contratada observar: (a) emissão de nota fiscal ou fatura (art. 117); (b) que os valores dos materiais ou equipamentos locados não podem superar o valor de aquisição ou de locação (art. 117, parágrafo único, c/c art. 116, § 1º); (c) manutenção de documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal ou fatura, para apresentar à fiscalização da RFB (art. 117, parágrafo único, c/c art. 116, § 2º).

43. Pertinente, para fins desta consulta, reproduzir as conclusões obtidas da Solução de Consulta COSIT/RFB nº 118 de 07 de fevereiro de 2017:

16. Resumidamente, temos que:

a) Quando o fornecimento do material não estiver previsto no contrato de prestação de serviço, nenhum valor de material poderá ser destacado na nota fiscal, para efeito de sua exclusão da base de cálculo da retenção (§7º do art. 219 do RPS);

b) Quando o fornecimento do material estiver previsto no contrato e também seu valor estiver discriminado no contrato, este pode ser destacado na nota fiscal, pelo valor de aquisição, desde que comprovado, e excluído do valor da nota para efeito da base de cálculo da retenção (art. 121 da IN 971);

c) Quando o fornecimento do material estiver previsto no contrato, mas seu valor não estiver discriminado no contrato, este pode ser destacado na nota fiscal, pelo valor de aquisição, se comprovado, e excluído do valor da nota para efeito da base de cálculo da retenção, mas, neste caso, a base de cálculo da retenção deverá corresponder, no mínimo, aos percentuais

correspondente a cada serviço (art. 122 da IN 971)

d) Neste último caso, havendo a prestação de mais de um serviço, além do destaque do valor dos materiais, deve ser discriminado o valor de cada serviço na nota fiscal, para efeito do percentual mínimo de base de cálculo de retenção de cada serviço. Não havendo a discriminação do valor de cada serviço, e na impossibilidade de identificá-lo no contrato, resta a observância do percentual mínimo maior, tal como ocorre, na mesma situação, quanto ao fornecimento de equipamento, conforme disciplinado no §2º do art. 122 da IN.

44. Então, para os fins de retenção de contribuição previdenciária pela contratante, administração pública federal, de execução de empreitada parcial, com fornecimento de materiais e equipamentos, sem discriminação de valores desses no instrumento contratual, deve a contratada emitir documento fiscal único, discriminando os valores de serviços dos valores de materiais e equipamentos. Tanto a contribuinte quanto a responsável pela retenção observarão as regras dos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, conforme o caso concreto. Em resumo, a legislação federal relativa às contribuições previdenciárias, como acima se explicitou, exige a emissão de um único documento fiscal pela contratada de empreitada parcial, com fornecimento de materiais ou equipamentos, no qual deve discriminar os valores destes e o valor do serviço.

III - Conclusões

45. Tomando-se por base os pressupostos fático-jurídicos do PARECER n. [00360/2024/CGSEM/SCGP/CGU/AGU](#), esta Coordenação ressalta que responde apenas dúvidas de ordem tributária da União, não se imiscuindo em questões de Direito Administrativo, Trabalhista ou puramente Civil, e que este opinativo pretende orientar órgão público federal responsável pela retenção da contribuição previdenciária, INSS, no caso, não sendo a via correta, nem competente, para prestar assessoramento jurídico para a empresa contratada, em especial no que tange às suas obrigações tributárias com diferentes entes da federação. Assim sendo, o objeto de análise se resume ao cumprimento de obrigação acessória para fins de retenção da contribuição previdenciária em hipóteses de contratação pública de empreitada parcial, que inclua prestação de serviços e fornecimento de materiais, sem especificação dos valores no contrato.

46. Nos casos de empreitada parcial, a Administração Pública contratante tem o dever de reter a contribuição previdenciária. Tanto a contribuinte quanto a responsável pela retenção observarão as regras dos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, conforme o caso concreto. De acordo com a legislação federal relativa às contribuições previdenciárias, como acima se explicitou, deve a contratada de empreitada parcial, com fornecimento de materiais ou equipamentos, sem que o contrato tenha discriminado os valores desses, emitir um documento fiscal único no qual destaque os valores atinentes à prestação de serviço e os valores de materiais ou equipamentos. Deve, ainda, observar: (a) os valores dos materiais ou equipamentos locados não podem superar o valor de aquisição ou de locação (art. 117, parágrafo único, c/c art. 116, § 1º); (c) manutenção de documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal ou fatura, para apresentar à fiscalização da RFB (art. 117, parágrafo único, c/c art. 116, § 2º). Em resumo, o valor dos materiais e equipamentos somente pode ser excluído da retenção caso constem em nota fiscal e sejam observados os requisitos do Decreto nº 3.048/99 e da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022.

Sobre a classificação deste parecer para os fins da Lei nº 12.527, de 2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI), não se verifica nenhuma hipótese legal que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo.

À consideração superior.

ANDREI AGUIAR
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o PARECER SEI Nº 625/2026/MF.

À consideração do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

CONRADO LUIZ ALVES DIAS
Coordenador de Assuntos Tributários Substituto

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo o PARECER SEI Nº 625/2026/MF

Ao Apoio/CAT para a adoção das providências administrativas a seu cargo e, em prosseguimento, restitua-se este processo à Coordenação-Geral de Matéria de Licitações e Patrimônio da Procuradoria Federal Especializada junto ao Instituto Nacional do Seguro Social para ciência e providências que entender cabíveis.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA
Procurador-Geral Adjunto Tributário



Documento assinado eletronicamente por **Andrei Aguiar, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 13/06/2026, às 14:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Conrado Luiz Alves Dias, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 22/06/2026, às 12:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 22/06/2026, às 14:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 22/06/2026, às 15:35, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **58512108** e o código CRC **9778F253**.

Referência: Processo nº 35014.111556/2024-31

SEI nº 58512108