



Solução de Consulta nº 312 - Cosit

Data 6 de novembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

ATIVIDADE DE TREINAMENTO E ENSINO. PROFESSORES NÃO COORDENADOS OU COMANDADOS PELA EMPRESA CONTRATANTE. NÃO OCORRÊNCIA DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO SUJEIÇÃO À RETENÇÃO DE QUE TRATA O ART. 31 DA LEI Nº 8.212, DE 1991.

Não configura cessão de mão de obra a atividade de treinamento e ensino executada na sede da empresa contratante, quando a empresa contratada, em sua própria sede, elabora todas as atividades necessárias à prestação do serviço, inclusive o material didático a ser utilizado, e seus professores ministrem os cursos contratados sem a coordenação ou comando da empresa contratante. Nesse caso, a empresa contratada, em relação à prestação desses serviços de treinamento e ensino, não está sujeita a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, *caput*; RPS, de 1999, art. 219, *caput*, e §§ 1º e 2º, XII; IN RFB nº 971, de 2009, arts. 115 e 118, X.

Relatório

A consulente, acima identificada, formula consulta acerca da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Declara que presta serviço nas dependências dos clientes, por solicitação destes, que o material didático dos cursos que ministra é desenvolvido e confeccionado em sua sede, que o professor é seu empregado e que somente utiliza o espaço cedido pelo cliente para ministrar as aulas contratadas.

3. Isso posto, pergunta:

Nesse tipo de caso, é considerado que ocorre a cessão de mão de obra, e por consequência, cabe a retenção de 11%?

Fundamentos

4. A retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, foi regulamentada pelos arts. 219 a 224 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Transcrevem-se abaixo disposições do Regulamento, referentes a essa retenção, destacando-se a atividade de treinamento e ensino, visto que a consulente busca esclarecimentos sobre esse tema envolvendo os cursos que ministra para empresas (sublinhou-se):

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.

§ 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.

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

(...)

XII - treinamento e ensino;

(...)

4.1. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, no art. 118, inciso X, ao dispor sobre essa retenção envolvendo a atividade de treinamento e ensino, assim prescreve (sublinhou-se):

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de::

(...)

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

(...)

5. Da confrontação entre a descrição dos cursos ministrados pela consulente e as normas acima transcritas percebe-se facilmente que tais cursos enquadram-se como atividade de treinamento e ensino. Percebe-se, também, que essa atividade somente estará sujeita à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, se, e somente se, for prestada mediante cessão de mão de obra.

6. Por essa razão, é fundamental compreender o conceito de cessão de mão de obra para aplicação correta da legislação que dispõe sobre a referida retenção.

7. Pois bem, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao definir cessão de mão de obra, praticamente adota o mesmo texto do § 1º do art. 219 do RPS, de 1999. Entretanto, conceitua as expressões “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação à disposição” (art. 115, §§ 1º, 2º e 3º), da seguinte forma (sublinhou-se):

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

8. Depreende-se do art. 115 que estará configurada a cessão de mão de obra, se reunidas, **concomitantemente**, as seguintes condições, todas conceituadas nos seus §§ 1º, 2º e 3º, acima transcritos:

- a) o trabalho seja executado nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados;
- b) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da contratante;
- c) o trabalhador seja cedido pela contratada para ficar à disposição da contratante, em caráter não eventual.

9. Em que pese na cessão de mão de obra ser necessário que os serviços sejam prestados nas dependências da contratante ou de terceiros por ela indicados, é importante frisar que essa condição, por si só, não é determinante para sua ocorrência. Para que ocorra a cessão de mão de obra é necessário, ainda, que a empresa contratada coloque seus trabalhadores à disposição da empresa contratante, para realizarem serviços contínuos.

9.1. No que diz respeito ao requisito de que “os serviços prestados devem ser contínuos”, não há dificuldade de entendimento, pois a conceituação de “serviços contínuos” dada pela Instrução Normativa é bastante esclarecedora. Porém, com relação ao requisito de que devem ser “colocados trabalhadores à disposição da empresa contratante”, percebe-se que a conceituação de “**colocação à disposição**” dada pelo § 3º do art. 115 da Instrução Normativa requer do intérprete o perfeito entendimento gramatical das palavras “**dispor**”, “**disposição**” e “**ceder**”.

9.2. Pois bem, de acordo com o Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa, versão multiusuário 2009.3 – de novembro de 2009, os significados das palavras “dispor”, “ceder” e “cessão”, aplicáveis à definição de cessão de mão-de-obra, são os seguintes:

- a) **dispor**: ser possuidor de (algo), ex.: dispor de empregados; utilizar (algo) que não lhe pertence; ter controle sobre (algo); controlar, dominar, mandar;
- b) **ceder**: transferir (a alguém) posse ou direito sobre (algo); abrir mão de; renunciar; colocar (algo) à disposição de (outrem); emprestar;
- c) **cessão**: ato ou efeito de ceder; cedência, cedimento; transferência de posse ou direito.

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

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

12. Neste sentido, a doutrina de Andrei Pitten Velloso, Daniel Machado da Rocha e José Paulo Baltazar Júnior (Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, Porto Alegre: Livraria do Advogado, Edição 2005, páginas 250/251) bem esclarece o conceito de cessão de mão de obra (sublinhou-se):

É essencial à configuração da cessão de mão-de-obra, pois, que haja subordinação dos segurados ao tomador dos serviços, e não ao cedente. Se os segurados forem subordinados a este, haverá prestação de serviços (gênero),

mas não cessão de mão-de-obra (espécie). E, da mesma forma, se forem prestados serviços sem que seja colocada à disposição mão-de-obra, não restará caracterizada cessão de mão-de-obra. Um terceiro fator essencial à configuração da cessão de mão-de-obra para fins da LOCSS é que o serviço seja prestado nas dependências do contratante ou nas de terceiros alheios à relação jurídica (art. 31, § 3º): se o serviço for prestado nas dependências do contratado, não será devida a retenção de que trata o art. 31, caput, diante da inexistência de cessão de mão-de-obra.

13. A mesma linha de entendimento é encontrada na obra Comentários à Lei Básica da Previdência Social de Wladimir Novaes Martinez (Tomo I – Plano de Custeio, Lei nº 8.212/91, Decreto nº 3.048/99. São Paulo: LTr, Edição 2003, página 502), em que é destacado como núcleo do conceito de cessão de mão de obra a disponibilização de pessoal ao tomador, *in verbis* (sublinhou-se):

O elemento nuclear do conceito é a disponibilização do pessoal. No mínimo, quer dizer: a) supervisão geral, incluindo o controle técnico, por parte da contratante; b) condução dos trabalhos empreendida pelo tomador; c) aplicação de meios próprios do receptor; d) diante da impessoalidade, a possibilidade de substituição do trabalhador.

14. Esse, inclusive, tem sido o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme pode ser constado na ementa de acórdão proferido por esse Tribunal, abaixo transcrita (destacou-se):

TRIBUTÁRIO. SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE DO ATO.

1. A prestação de serviços pela empresa contratada, com a utilização de mão-de-obra própria, a qual permanece sob a sua direção e dependência exclusiva, havendo apenas o deslocamento dos trabalhadores até o local da execução, seguindo-se a prestação do serviço sob as ordens da contratada não se confunde com a atividade de locação de mão-de-obra, que pressupõe que a empresa simplesmente coloque os seus empregados à disposição do tomador de serviços, o qual determina as diretrizes de trabalho e comanda a realização do serviço.

2. Não tendo restado evidenciada, na representação fiscal, de forma inequívoca, a cessão de mão-de-obra, deve ser declarado nulo o ato que determinou a exclusão da autora do SIMPLES.

(Processo 5004219-72.2013.404.7208, Segunda Turma, D.E. 27/05/2014)

15. É, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê do seguinte precedente (destacou-se):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros.

3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp 488027 / SC, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 14/06/2004 p. 163)

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

17. Pois bem, a consultante declara que presta serviço nas dependências de clientes, por solicitação destes, que o material didático dos cursos que ministra é desenvolvido e confeccionado em sua sede, que o professor é seu empregado e que somente utiliza o espaço cedido pelos clientes para ministrar as aulas contratadas. Nessa descrição feita de sua atividade não há nenhuma indicação de que o professor ministre as aulas sob a coordenação ou comando da empresa contratante. Ora, de acordo com o exposto, o deslocamento de profissionais da empresa contratada para ministrar treinamentos nas instalações da contratante, por si só, não é fator suficiente para configurar a cessão de mão de obra, especialmente quando os treinamentos constituam produto desenvolvido pela contratada, ainda que ajustados às peculiares necessidades de cada contratante. Para haver cessão de mão de obra é necessário que os profissionais sejam cedidos à empresa contratante.

Conclusão

18. Em face do exposto, conclui-se que não configura cessão de mão de obra a atividade de treinamento e ensino executada na sede da empresa contratante, quando a empresa contratada, em sua própria sede, elabora todas as atividades necessárias à prestação do serviço, inclusive o material didático a ser utilizado, e seus professores ministrem os cursos contratados sem a coordenação ou comando da empresa contratante. Nesse caso, a empresa contratada, em relação à prestação desses serviços de treinamento e ensino, não está sujeita a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

À consideração do revisor.

Assinatura digital
CESAR ROXO MACHADO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinatura digital
Iolanda Maria Bins Perin
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital
Mirza Mendes Reis
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit