



Solução de Consulta nº 72 - Cosit

Data 28 de março de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RETENÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Os serviços de saúde referentes à remoção e traslado de pacientes em veículos adequados ou mesmo em UTI móveis e os serviços de atendimento domiciliar, também denominado “home care”, como descritos na inicial do presente processo de consulta tributária, não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, pois não se verifica a efetiva disponibilização de trabalhadores da prestadora à contratante. Em outro giro, os serviços de cobertura médica em eventos públicos, segundo os relatos da consultante, são prestados mediante cessão de mão-de-obra e, portanto, devem sofrer a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura da prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo 219; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 112 e 118.

Relatório

Em petição protocolizada na data de [REDACTED] (fls. 02/19), a empresa interessada, por intermédio de seu representante legal, formulou consulta relativa à legislação aplicável à retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços de atenção domiciliar, atendimento médico pré-hospitalar, cobertura médica em eventos públicos, remoção médica, fisioterapia do trabalho, enfermagem, relatando, em síntese, que:

1.1 Exerce, em consonância com seu objeto social, as atividades de fornecimento de infra-estrutura de apoio e assistência a paciente no domicílio, bem como serviços de transporte especializado em UTI móvel e atendimento de urgência e emergência.

1.2 Para tanto, presta serviços de atenção domiciliar, atendimento médico pré-hospitalar, cobertura médica em eventos públicos, remoção médica, fisioterapia do trabalho, enfermagem.

1.3 Depois de discorrer longamente sobre os conceitos doutrinários e jurisprudenciais aplicáveis à cessão de mão-de-obra, especificamente quanto a disponibilização de trabalhadores e necessidade permanente dos serviços, passou a descrever suas atividades de prestação de serviços, ensejadoras dos questionamentos, conforme segue:

1.3.1 **“Home care ou "atenção domiciliar”**: Os contratantes destes serviços são, em sua totalidade, operadoras de planos de saúde, seguros-saúde e empresas gestoras de benefícios. Já os beneficiários do serviço, por sua vez, são os pacientes que tiveram indicação para deixar o estabelecimento hospitalar mas devem continuar sob assistência equiparada àquela, porém em suas residências. O trabalho, em resumo, se desenvolve sob orientação da Consulente, e segue, no mais das vezes, o seguinte cronograma: i) plano de saúde informa que paciente em hospital irá para internação domiciliar; ii) profissional do HOME CARE vai até o hospital e faz visita de admissão do paciente, verificando quais os cuidados domiciliares serão necessários e elabora relatório clínico; iii) relatório é enviado para gerentes do HOME CARE que analisam, elaboram orçamento e o enviam para o plano de saúde solicitante para aprovação orçamentária e clínica; iv) se liberado, o tratamento começa a ser realizado pelos profissionais do HOME CARE, que acompanham diariamente o paciente e enviam relatórios clínicos da evolução do paciente de acordo com as sessões de tratamento realizadas aos gerentes do HOME CARE.

1.3.2 **“Serviço de Atendimento Médico Pré-Hospitalar”**: O serviço de atendimento médico pré-hospitalar consiste em oferecer aos usuários contratantes atendimento médico de urgência e emergência em unidade móvel (UTI MÓVEL), quando solicitados a nossa central de atendimentos (0800). Sendo assim, o serviço é prestado com caráter de eventualidade, quando solicitado pelos contratantes, que por acidente ou algum outro motivo precisam do atendimento especializado.

1.3.3 **“Serviço de Cobertura Médica em Eventos Públicos”**: Consiste na disponibilização *in loco*, de UTI MÓVEL e profissionais, durante a realização de show, festas, palestras, eventos esportivos, etc. O serviço é prestado durante o evento, pelo período de horas contratado.

1.3.4 **“Serviço de Remoção”**: A remoção e traslado de pacientes consistem em transportar em unidade móvel adequada, acompanhada de profissionais da saúde, pacientes com destino a hospitais, clínicas, laboratórios ou mesmo em retorno para seus lares. Tais serviços podem ser contratados por pessoas físicas, jurídicas, ou operadoras de plano de saúde, para oferecimento aos seus beneficiários, quando estes demandarem transporte especializado.

1.4 Diante do exposto, questiona se há cessão de mão de obra na prestação dos serviços acima mencionados e em caso positivo, se há necessidade de destaque na nota fiscal com posterior obrigação de retenção por parte dos tomadores desses serviços.

Fundamentos

2. Verificados os pressupostos de legitimidade do processo de consulta tributária, passamos a apreciá-la.

3. Inicialmente, é importante frisarmos que o objeto da consulta tributária deve sempre residir em uma dúvida interpretativa da legislação tributária referente ao caso relatado e não na efetiva aplicação desta. Deste modo, é imperioso identificarmos quais as dúvidas interpretativas veiculadas na petição acostada aos autos.

3.1 Segundo a exordial, a consulente presta os serviços de saúde, acima especificados, que podem ser resumidos em: i) atenção domiciliar, ou como é mais conhecido, “home care”; ii) serviço de UTI móvel; iii) serviço de disponibilização de médicos e demais profissionais de saúde, além de ambulâncias e equipamentos em eventos públicos; iv) serviços de remoção de pacientes. Questiona se esses serviços são prestados mediante cessão de mão-de-obra e, portanto, passíveis de sofrerem a antecipação da contribuição previdenciária representada pela retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura da prestação desses serviços. Vejamos.

4. Como vimos, o questionamento da consulente diz respeito à incidência da retenção de contribuição previdenciária de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura dos serviços de saúde acima especificados. Abaixo, os dispositivos legais aplicáveis:

Lei 8.212/91 com a redação da Lei 11.933/09

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.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo 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.

§ 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:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

...

XXIV – saúde; e

...

Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009

“Art. 112. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços 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. 79 e no art. 145.

...

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 n.º 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.

...

Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

...

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

....

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar,

recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

...

Art. 119. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa.”

...

(grifos não constam dos textos originais)

5. A Lei nº 9.711, de 1998, alterou a redação do artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, e instituiu a antecipação tributária compensável das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos prestadores de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Essa antecipação é realizada pela retenção de 11% do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, como dito.

6. Portanto, para podermos verificar se os serviços prestados pela consulente devem sofrer a retenção determinada pela Lei de Custeio, devemos perquirir os conceitos legais.

7. Analisemos os atos normativos explicativos da dicção legal. O Regulamento da Previdência Social, RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, define, no artigo 219, serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra como tendo três requisitos essenciais: i) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; ii) ser prestado nas dependências do contratante, ou em local por ele determinado; iii) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante.

8. Além disso, **a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, determina que a retenção previdenciária incidirá nos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, e que integrem o rol exaustivo constante do RPS.** Temos então que a antecipação das contribuições previdenciárias devidas pelos prestadores de serviço incidirá nos serviços elencados no Regulamento da Previdência Social, se esses serviços forem prestados mediante cessão de mão-de-obra, ou empreitada, conforme o caso.

9. Os serviços objeto da presente consulta, serviços de saúde, estão mencionados no artigo 219, § 2º, do RPS, em seu inciso XXIV, e, por óbvio, também no artigo 118, inciso XXIII, da mencionada Instrução Normativa RFB nº 971. Presente, portanto, um requisito essencial para que se determine a incidência da retenção previdenciária sobre a prestação de serviços prestados por intermédio da cessão de mão-de-obra, ou seja, que a atividade prestada esteja contemplada no rol exaustivo constante do Decreto nº 3.048, de 1999.

10. Esmiucemos agora os demais termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores e na exigência da continuidade da prestação de serviços. Apreendidos os conceitos, verificaremos a subsunção de cada um dos serviços prestados pela consulente.

11. Como explicitado na Instrução Normativa RFB n.º 971/09, na cessão de mão de obra entende-se **por disponibilização de trabalhadores a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante**, nas dependências desta ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos. Tal conceituação, que à primeira vista parece tautológica, permite – quando bem entendida – que se afira a efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que a empresa contratada quando cede seus trabalhadores com eles não pode contar para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante, na qual - mediante cessão de mão-de-obra - prestará o serviço avençado.

12. Enfrentemos agora a questão da continuidade dos serviços prestados por meio de cessão de mão-de-obra. **Por expressa disposição da Instrução Normativa RFB n.º 971**, acima colacionada, no parágrafo 2º do artigo 115, **a continuidade da prestação dos serviços** não deve ser entendida como um tempo, ou ainda uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços e sim **deve ser aferida quanto à necessidade da contratante**, ou seja, se a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço. Com exemplo se entende melhor: a prestação de um serviço de manutenção de uma máquina ou um equipamento é uma necessidade contínua de uma empresa que possua tal máquina ou equipamento, sob pena de não poder utilizar o seu bem por falha na manutenção deste. Agora, a periodicidade dessa manutenção depende do tipo de equipamento, de seu uso, de sua condição de uso, de sua idade, etc...Logo, se realizada com disponibilização de pessoal, e nas dependências da contratante ou onde ela indicar, a prestação de serviços de manutenção será mediante cessão de mão-de-obra, e, portanto, deverá sofrer a antecipação tributária previdenciária instituída pela Lei n.º 9.711, de 1998.

13. Assentemos. Ocorre prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra quando a prestadora disponibiliza seus trabalhadores (deixando de com eles contar para outras tarefas que não as contratadas no caso em análise), para prestar serviços que sejam de necessidade contínua da tomadora, nas dependências dela, ou em local por ela indicado.

14. Por todo o dito, verifiquemos, um a um, se os serviços de saúde prestados pela consulente **deverão sofrer a retenção de 11%** sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo, pois prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

14.1 **“Home care ou “atenção domiciliar”:**

14.1.1 Vimos que os contratantes destes serviços são, em sua totalidade, operadoras de planos de saúde, seguros-saúde e empresas gestoras de benefícios. Já os beneficiários do serviço, por sua vez, são os pacientes que tiveram indicação para deixar o estabelecimento hospitalar mas devem continuar sob assistência equiparada àquela, porém em suas respectivas residências. Ora, embora os serviços sejam prestados a outras pessoas jurídicas, que deles necessitam permanentemente (pois constantes de seus contratos de prestação de serviços de assistência médica e hospitalar), e nos locais indicados pela contratante (as casas dos seus segurados/associados), **não se vislumbra a efetiva disponibilização dos trabalhadores da prestadora à contratante** uma vez que não cabe a tomadora definir os meios, o itinerário, tampouco o horário no qual os serviços deverão ser prestados. Ao reverso, como mencionado na exordial, **“os profissionais visitantes (enfermeiros, auxiliares de enfermagem, fisioterapeutas, etc) seguem cronograma de visitas**

implantadas pela gerência de home care de acordo com o quadro clínico do paciente, prestam esclarecimentos aos seus superiores imediatos na empresa Consulente, e muitas vezes sequer têm conhecimento sobre qual é o plano de saúde do paciente”, ou seja, agindo de maneira disvinculada do tomador dos serviços de seu empregador, somente seguindo as regras do contrato de prestação de serviços, o que, por óbvio, não caracteriza a cessão desses trabalhadores da consulente para sua contratante.

14.1.2 Portanto, **não se verifica a cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de atenção domiciliar**, nos termos da inicial do presente processo de consulta, uma vez que, embora o serviço prestado seja uma necessidade permanente do tomador e este indique o local da prestação, não se verifica a efetiva disponibilização dos trabalhadores da contratada para a tomadora dos serviços de ‘home care’.

14.2 *Serviço de Atendimento Médico Pré-Hospitalar:*

14.2.1 Apontamos, linhas acima, que o serviço de atendimento médico pré-hospitalar consiste em oferecer aos usuários contratantes atendimento médico de urgência e emergência em unidade móvel (UTI MÓVEL), quando solicitados à central de atendimentos da consulente. **Novamente não se caracteriza a cessão de mão-de-obra**, pois, embora os serviços sejam necessidade permanentes dos contratantes e a estes caiba definir o local de sua prestação (de onde e para onde seus pacientes serão transportados), não há efetiva cessão de mão-de-obra uma vez que não se vislumbra a disponibilização dos trabalhadores da prestadora à tomadora, uma vez que o serviço de UTI móvel só ocorre mediante chamado e de maneira esporádica e totalmente aleatória.

14.2.2 Portanto, **não se verifica a cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de atendimento médico pré-hospitalar**, nos termos da inicial do presente processo de consulta, uma vez que, embora o serviço prestado seja uma necessidade permanente do tomador e este indique o local da prestação, não se verifica a efetiva disponibilização dos trabalhadores da contratada para a tomadora dos serviços de “UTI Móvel”.

14.3 *Serviço de Cobertura Médica em Eventos Públicos:*

14.3.1 Segundo a exordial, que reproduzimos páginas atrás, o serviço de cobertura médica em eventos públicos consiste na disponibilização *in loco*, de UTI MÓVEL e profissionais, durante a realização de show, festas, palestras, eventos esportivos, etc, sendo certo que serviço é prestado durante o evento, pelo período de horas contratado. **Aqui se verifica a cessão de mão-de-obra em sua plenitude**, uma vez que presentes, concomitantemente, os requisitos legais da localização (local determinado pelo contratante), da necessidade permanente (é obrigação legal daquele que realiza o evento a prestação desses serviços) e a efetiva disponibilização dos trabalhadores, uma vez que estes se encontram ao dispor do contratante para o cumprimento das tarefas firmadas, por contrato, pelo prestador de serviços, empregador dos trabalhadores cedidos.

14.3.2 Portanto, **há cessão de mão-de-obra na prestação de serviços de cobertura médica em eventos públicos**, nos termos da inicial do presente processo de consulta, uma vez que o serviço prestado é uma necessidade permanente do tomador e este indica o local da prestação, além de ocorrer a efetiva disponibilização dos trabalhadores da contratada para a tomadora dos serviços, realizadora do evento.

14.4 Já os **serviços de remoção**, como dito alhures, serviços de transporte e remoção em em unidade móvel adequada, acompanhada de profissionais da saúde, de pacientes com destino a hospitais ou clínicas, se assemelham, em tudo e por tudo, com os serviços de “UTI Móvel” examinados no item 14.2 acima e portanto, tais serviços não são passíveis de sofrerem a retenção de 11% uma vez que não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, conforme analisado nos parágrafos mencionados.

15. Diante das considerações acima e da fundamentação legal apresentada podemos afirmar que a prestação de serviços de “*Home care*” ou **atenção domiciliar** e o **serviço de remoção de pacientes e de UTI móveis** são serviços de saúde, porém não ocorrem mediante cessão de mão-de-obra e, portanto, não há a obrigação legal do contratante de reter e recolher 11% sobre o valor das notas fiscais, faturas ou recibos dos serviços prestados.

16. Por outro lado, os serviços de **cobertura médica em eventos públicos** devem sofrer a antecipação tributária compensável das contribuições previdenciárias, representada pela retenção de 11%, pois são serviços de saúde prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Conclusão

17. Por todo o exposto e embasado nos dispositivos legais mencionados, concluímos que os serviços de saúde referentes à remoção e traslado de pacientes em veículos adequados ou mesmo em UTI móveis e os serviços de atendimento domiciliar, também denominado “home care”, como descritos na inicial do presente processo de consulta tributária, não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, pois não se verifica a efetiva disponibilização de trabalhadores da prestadora à contratante. Em outro giro, os serviços de cobertura médica em eventos públicos, segundo os relatos da consulente, são prestados mediante cessão de mão-de-obra e, portanto, devem sofrer a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura da prestação de serviços.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA
AFRFB matr. 1.333.816.

De Acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit08

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

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen/Cosit

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit