



Solução de Consulta nº 61 - Cosit

Data 27 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Os serviços de administração da prestação de serviços não pedagógicos em unidades de ensino, conforme descrito no contrato de parceria público-privada, não deverão sofrer a retenção de 11% sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo que representarem a prestação desses serviços, por não terem sido eleitos pelo legislador como passíveis de serem prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, artigo 31; RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.408, de 1999, artigo 219; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, artigos 117 a 119.

Relatório

Em petição protocolizada na data de 01 de agosto de 2014, a pessoa jurídica interessada, constituída sob a forma de sociedade de propósito específico, por meio de seu representante legal, formulou consulta questionando as hipóteses de retenção da contribuição previdenciária, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, relatando, em síntese, que:

1.1. tem por objeto social a "*exploração da concessão administrativa, prevista na Lei Federal nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004 e Lei Municipal nº 9.038, de 14 de janeiro de 2005, para a realização das obras e serviços de engenharia e prestação de serviços de apoio, não pedagógicos, das Unidades de Ensino da Rede Municipal de Educação Básica do Município*".

1.2. Celebrou, com o Município, um contrato de concessão administrativa. Esta contratação, celebrada à luz da Lei nº 11.079/04 que regula a Parcerias Público-Privadas ("PPP") no Brasil, teve como objetivo ampliar a oferta de vagas nas unidades de ensino municipal, de forma a garantir, aos cidadãos, acesso à educação de qualidade, direito fundamental previsto na Constituição.

1.3. Por meio do referido contrato, a Consulente assumiu a obrigação de prestar serviços não pedagógicos ao Município de em 51 (cinquenta e uma) unidades de

ensino municipal (serviço do qual a Administração é usuária direta ou indireta), sendo também de sua responsabilidade a execução das obras de construção dessas 51 unidades e aquisição de bens para a implantação da infraestrutura. Ou seja, à iniciativa privada foi delegada a obrigação de prover e administrar toda a infraestrutura necessária dessas 51 unidades de ensino, ficando reservada à Administração Pública municipal a obrigação de, tão somente, prestar os serviços pedagógicos dessas unidades.

1.4 O contrato ainda detalhou diversas atividades meio que deveriam ser desempenhadas pela Consulente. Dentre esses serviços meio, coube à Consulente, por exemplo, a obrigação de produzir manuais de operação dos serviços prestados, implantar um sistema de Help Desk para registrar as ocorrências relacionadas à prestação de serviços, capacitar e treinar pessoal, desempenhar serviços gerais, operação de reprografia, digitalização, impressão e fax, gestão de riscos e seguros, controle patrimonial, zeladoria, segurança patrimonial, gestão do consumo eficiente de água, esgoto, energia elétrica e Gás Liquefeito de Petróleo, lavanderia, jardinagem, dentre outros (a relação de todos os serviços de responsabilidade da Consulente na gestão e administração das unidades encontra-se listada no anexo 6 do contrato de concessão).

1.5 Visando enquadrar os serviços contratualmente previstos, na lista constante do Anexo da Lei Complementar nº 116/03, o Gerente de Tributos Mobiliários de [REDACTED], emitiu um parecer, reconhecendo que tais serviços são de “*administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros*”.

1.6 Tal conclusão foi obtida a partir da constatação da distinção entre o serviço fim e as atividades meio prestadas no âmbito do contrato de concessão, conforme se verifica do excerto do parecer acima mencionado:

“(...) a atividade de limpeza e conservação de imóveis é apenas uma entre tantas outras etapas, tarefas intermediárias, obrigações instrumentais ou atividades-meio pactuadas entre o Município [REDACTED] e [REDACTED], cuja plena, conjunta e harmônica execução revela-se lógica e juridicamente necessária ao fiel e mais abrangente cumprimento de todas as obrigações contratuais assumidas, aqui desde logo vislumbradas como um complexo obrigacional uno e indivisível, cujos inúmeros deveres jurídicos reúnem-se, necessária e sistematicamente, em torno e para a consecução final de uma única causa, objeto ou atividade-fim perseguida ab initio pelas partes contratantes, qual seja, administrar as próprias UMEI”

(negritamos)

1.7 Em que pese a gama de serviços que compõe o contrato em apreço, ressalta a consulente que a remuneração, por ela percebida pela prestação do complexo obrigacional uno e indivisível, não está vinculada à execução de um ou outro serviço listado no contrato, e sim em decorrência de gestão e administração das unidades de ensino em relação a toda e qualquer atividade que não relacionada diretamente à pedagogia.

1.8 Ou seja, o valor percebido pela SPE decorre, assim, de contraprestação pelo serviço de gestão e administração em geral das unidades de ensino, não estando diretamente atrelado à execução dos serviços meio que ela é obrigada a gerir, tais como manutenção, limpeza, etc. Além disso, a remuneração não está atrelada ao número de empregados ou funcionários colocados à disposição em cada unidade de ensino.

2. Depois de citar, com minudência a legislação de regência e diante do exposto, questiona se “*está correto o entendimento da Consulente no sentido de que sobre os valores a serem recebidos do Município de [REDACTED] a título de Contraprestação Mensal (CM) não deve haver a retenção de 11% (onze por cento), prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212/91, não estando, conseqüentemente, obrigada a destacar tal montante na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, nos termos do parágrafo 4º do mencionado dispositivo, tal como já foi decidido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na solução de consulta n.º 41/2013, visto que, no presente caso, não há contratação mediante cessão de mão de obra, bem como o serviço prestado pela Consulente (de gestão e administração das unidades de ensino) não se encontra na lista taxativa contida no parágrafo 2º do artigo 219 do Decreto n.º 3.048/99 e nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa n.º 971/09?*”

Fundamentos

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

4. 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.

4.1 Segundo a exordial, a consulente assumiu a obrigação de prestar serviços não pedagógicos ao Município de [REDACTED] em 51 (cinquenta e uma) unidades de ensino municipal (serviço do qual a Administração é usuária direta ou indireta), sendo também de sua responsabilidade a execução das obras de construção dessas 51 unidades e aquisição de bens para a implantação da infraestrutura.

4.2 Tais serviços não pedagógicos compreendem diversas atividades meio que devem ser prestadas pela contratada, no caso, a consulente. Dentre esses serviços meio, podem ser citados, por exemplo, a obrigação de produzir manuais de operação dos serviços prestados, implantar um sistema de Help Desk para registrar as ocorrências relacionadas à prestação de serviços, capacitar e treinar pessoal, desempenhar serviços gerais, operação de reprografia, digitalização, impressão e fax, gestão de riscos e seguros, controle patrimonial, zeladoria, segurança patrimonial, gestão do consumo eficiente de água, esgoto, energia elétrica e Gás Liquefeito de Petróleo, lavanderia, jardinagem, dentre outros (a relação de todos os serviços de responsabilidade da Consulente na gestão e administração das unidades encontra-se listada no anexo 6 do contrato de concessão).

5. Em resumo, a dúvida da consulente se consubstancia na incidência ou não da retenção previdenciária sobre os serviços correspondentes às “atividades-meio” do contrato de parceria público privado, ou seja, se o dever de reter e recolher a antecipação compensável das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento da prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra deve ser aferida pelo escopo global do contrato ou se deve verificar no detalhe dos serviços que o compõe, ou seja, serviço a serviço. Vejamos.

5.1 Para tanto, listamos 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.

...

§ 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).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

...

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;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

-
- IV - serviços rurais;*
- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão;*
- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*
- ...”*

Instrução Normativa RFB nº 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 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.

...

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

...

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

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;

XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;

XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;

XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, envolvendo serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletroeletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora-de-estrada;

XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;

XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;

XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

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;

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de teleatendimento.

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)

6. 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 1999, 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.

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

8. 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.

9. Além disso, **a Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, determina que a retenção previdenciária incidirá nos serviços prestados por meio de 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.

10. O caso em apreço não se adequa às hipóteses previstas na legislação tributária para as quais se aplica a retenção sobre a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, consoante o disposto na Lei de Custeio da Previdência, no Regulamento da Previdência Social

e, mais didaticamente na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, acima colacionados. Vejamos.

11. Iniciamos esmiuçando os 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.

12. Como explicitado na Instrução Normativa RFB nº 971, por disponibilização de trabalhadores entende-se 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.

13. Enfrentemos agora a questão da continuidade dos serviços prestados por meio de cessão de mão-de-obra. **Por expressa disposição da Instrução Normativa RFB nº 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 9.711, de 1998.

14. 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.

15. É mister não esquecer que, embora os serviços possam ser prestados mediante cessão de mão-de-obra, assim entendido os serviços prestados com os requisitos acima apontados, nem todo serviço prestado nessas condições é passível da incidência da antecipação tributária previdenciária compensável representada pela retenção dos 11%. Imprescindível que, aliada à efetiva cessão de mão-de-obra, **o serviço constante do contrato, objeto da análise, esteja mencionado no artigo 219, § 2º, do RPS**, e, por óbvio, também nos artigos 117 ou 118 da mencionada Instrução Normativa RFB nº 971.

15.1 **Constar do rol exaustivo do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social é, 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.**

16. Aqui o ponto fulcral para o deslinde da presente consulta tributária: verificado que os serviços objeto do contrato firmado entre a consulente e o município contratante constam do rol taxativo presente no RPS, uma vez que se pode afirmar que esses serviços são prestados mediante cessão de mão-de-obra, haveria incidência da retenção previdenciária.

17. Na cláusula 4 do Contrato de Concessão Administrativa para Realização de Obras e Serviços de Engenharia e Prestação de Serviços de Apoio, não pedagógicos, a Unidades de Ensino da Rede Municipal, tem-se o objeto de referido contrato: *“a delegação, por meio de concessão administrativa, das obras e serviços não pedagógicos das unidades de ensino, na forma regulado pelo contrato, em especial pelos anexos 5, 6 e 8.”*

17.1 Observa-se, pela redação do objeto contratual, ser este de uma amplitude significativa, pois não se pode interpretar de outro modo a expressão, *obras e serviços não pedagógicos das unidades de ensino*. Em acréscimo, devemos considerar a remissão às especificações constantes dos anexos 5, 6 e 8 do referido contrato. O exame dos mencionados adendos corrobora a constatação da amplitude dos serviços contemplados no contrato firmado pela consulente, dos quais podemos destacar:

“...implantar um sistema de Help Desk para registrar as ocorrências relacionadas à prestação de serviços, capacitar e treinar pessoal, desempenhar serviços gerais, operação de reprografia, digitalização, impressão e fax, gestão de riscos e seguros, controle patrimonial, zeladoria, segurança patrimonial, gestão do consumo eficiente de água, esgoto, energia elétrica e Gás Liquefeito de Petróleo, lavanderia, jardinagem, dentre outros...”

17.2 A lista completa dos serviços, que nos abstemos de transcrever por conter todo o espaço das páginas 3 a 9 do citado Anexo 6 do contrato de parceria público-privado juntado, demonstra que, embora composta por diversos serviços distintos, o objeto contratual se consubstancia na administração – assim entendidos não só a construção das escolas como também em sua gestão administrativa – dos serviços não pedagógicos das unidades de ensino.

17.3 Encontramo-nos diante da questão a ser elucidada. O objeto contratual é o todo buscado pelas partes contratantes ou devemos nos ater às partes singularmente consideradas?

17.4 A consulta tributária sobre a incidência da retenção previdenciária sobre a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra necessita da definição do serviço que se analisa, pois como dito no item 15 acima, constar do rol taxativo do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social é requisito indispensável para a exigência da retenção sobre a nota fiscal/fatura da prestação desse serviço.

17.5 Logo, determinar qual nosso objeto de pesquisa dentro do rol, se são os *serviços não pedagógicos das unidades de ensino* ou se se verificará cada um deles, ou seja, se vamos perquirir se a implantação do sistema de help desk para registrar as ocorrências relacionadas à prestação de serviços, a capacitação e treinamento do pessoal, a execução de serviços gerais, operação de reprografia, digitalização, impressão e fax, etc, constam – cada um deles – da lista exaustiva do RPS.

18. Não nos parece que a análise da prestação de um serviço deve ser feita a partir de todas as obrigações de fazer que o compõe. Ao reverso, é nítido que ao se contratar um serviço, jardinagem por exemplo, se busca um objeto previsto em contrato que, por vezes, é

composto de vários outros serviços (remanejo e conformação da terra, plantio, poda, irrigação, transporte, limpeza, etc), que – reunidos – se tornam um todo almejado.

18.1 Nesse mesmo sentido, após demonstrar que um simples contrato de advocacia contenciosa era composto de diversos outros serviços, assim concluiu a Gerência de Tributos do Município de [REDACTED] (pag. 15 do parecer anexo no processo de consulta), que por sua clareza e exatidão, transcrevemos:

“Todas as demais atividades citadas acima representam apenas “etapas, passos ou tarefas intermediárias”; atividades-meio estritamente necessárias à concretização da finalidade ou objeto do verdadeiro negócio jurídico celebrado entre fulano e o seu advogado, qual seja, a prestação de serviços de advocacia contenciosa. Com efeito, todas as vezes que a autoridade fazendária conhecer a verdadeira finalidade ou objeto do contrato, vale dizer, aquilo que Aires Barreto intitula como “atividade-fim”. (...) Consectariamente, é dever inarredável do Fisco examinar, no acordo de vontades celebrado entre as partes, a finalidade última conferida aos respectivos contratos, para, somente assim, explicitar, de maneira juridicamente adequada, o regime jurídico aplicável àquela espécie negocial.” (grifos originais)

18.2 Pode-se inferir que também é esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que no AgRg no Resp 1331306/AM, relatado pelo Min Sergio Kimura e julgado em 27/08/2013, decidiu que é a atividade fim que deve ser objeto da análise do serviço, e portanto passível de incidência do ISS, consoante consta da ementa do julgado mencionado:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ATIVIDADE-MEIO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.
1. Este Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento no sentido de que os serviços de atividade-meio indispensáveis ao alcance da atividade-fim, prestados pelas companhias telefônicas, não são passíveis da incidência do ISS. Precedentes: AgRg nos EDcl no AREsp 48.665/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 7/2/2012, DJe 16/2/2012; AgRg no REsp 1.192.020/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, DJe 27/10/2010; e REsp 883.254/MG, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/12/2007, DJ 28/2/2008, p. 74.
2. Agravo regimental a que se nega provimento.”*

(Negritos originais. Sublinhados nossos)

19. Assim, podemos concluir que devemos buscar no objeto do contrato que analisamos a prestação do serviço almejado pelas partes. Portanto, no caso concreto, devemos analisar se o valor da prestação de serviços não pedagógicos das unidades de ensino objeto do contrato anexado, é passível de retenção previdenciária.

20. Para tanto, mister buscar no rol taxativo do artigo 219 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, se dele consta os serviços de administração de serviços não pedagógicos em unidades de ensino. Tal busca se mostra infrutífera, uma vez que podemos verificar que tais serviços não constam da lista exaustiva disposta no Regulamento da Previdência Social.

21. Podemos, portanto, concluir que os serviços de administração da prestação de serviços não pedagógicos em unidades de ensino, conforme descrito no contrato em análise, não deverão sofrer a retenção de 11% sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo que representarem a prestação desses serviços, pois não foram eleitos pelo legislador como passíveis de serem prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

22. Por todo o exposto e embasado nos dispositivos legais mencionados, concluímos que os serviços de administração da prestação de serviços não pedagógicos em unidades de ensino, conforme descrito no contrato de parceria público-privada anexado, não deverão sofrer a retenção de 11% sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo que representarem a prestação desses serviços, por não terem sido eleitos pelo legislador como passíveis de serem prestados mediante cessão de mão-de-obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

AFRFB matr. 1.333.816 – Chefe-substituto da Disit08

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

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

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