



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
1ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 47 - SRRF/1ª RF/Disit

Data 02 de dezembro de 2008

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

RETENÇÃO. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Não há previsão legal para desmembramento da Nota Fiscal de prestação de serviço com fornecimento de bens, fazendo-se desnecessária a emissão de mais de uma nota fiscal com intuito de facilitar ao fisco a apuração da Base de Cálculo da retenção para os serviços prestados com fornecimentos de bens (materiais/equipamentos), de que trata a IN SRP 03/2005 e a IN SRF nº 480/2004.

Dispositivos Legais: Art.199 do Código Tributário Nacional; IN SRP nº/2005 e IN SRF nº 480/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

BASE DE CÁLCULO RETENÇÃO DE 11%. NOTA FISCAL DE SERVIÇO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Para o cálculo da retenção dos 11% da Contribuição Previdenciária, somente, os valores dos materiais/equipamentos fornecidos pela contratada poderão ser deduzidos do valor bruto da Nota Fiscal de Serviço, desde que discriminados na Nota Fiscal e devidamente comprovados.

Dispositivos Legais: Art.31 da Lei 8.212/91; Art.219, § 7º e 8º, do Decreto 3.048 e Art. 149 a 151, da IN nº 03/2005.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

RETENÇÃO NA FONTE. ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL.

A retenção que trata a IN SRF n.º 480, de 2004 (IRPJ, CSLL, Confins e PIS/PASEP) será sempre sobre os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas, sobre qualquer forma de pagamento, por determinação do art. 1.º da referida IN, de acordo com a Tabela de Retenção presente no Anexo I desta.

Contrato de serviço de transporte que não é de carga nem de passageiro, verificando-se apenas cessão de bem móvel (veículo) e locação de mão-de-obra (motorista), a alíquota a ser aplicado sobre o pagamento efetuado é de 9,45% - Código 6190.

Dispositivos Legais: IN SRF n.º 480, de 2004, arts. 1.º, 2.º e Anexo I.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

1. A empresa acima identificada, pessoa jurídica, aqui representada pelo seu representante legal, Sr. XXX, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta sobre desmembramento de Nota Fiscal para fins de retenção do IRRF e Contribuições Federais e INSS.

2. A consulente, em sua petição, assim relata:

1. Propõe a empresa XXX, CNPJ n.º XXX, contratada por esta Agência por meio dos contratos n.ºs XXX e XXX para prestação de serviços de transporte rodoviário com motorista (locação de veículos com motoristas) nas cidades de XXX e XXX, conforme segue abaixo:

a) – que para retenção do INSS, seja aplicado o disposto no item II, art. 150 da IN MPS/SRP n.º 03/2005, em observância ao contrato;

b) – que para retenção do IRRF e Contribuições Federais, seja aplicada alíquota de 9,45% e não 5,85%, constantes do anexo I à IN SRF/MF n.º 480/2004 e alterações, como é feito atualmente para a situação do objeto contratado;

c) – que esta XXX considere as despesas com abastecimento dos veículos da XXX, diárias (hospedagem e alimentação) dos motoristas, horas extras pagas aos empregados da referida empresa que prestam serviços à XXX, despesas com pedágios, como “ressarcimento de

despesas” e não como valor devido à empresa pela prestação dos serviços ora contratados, não incidindo nenhum imposto e contribuições sobre o valor a ser ressarcido;

d) – para as prestações acima, a empresa informa que emitirá Notas Fiscais distintas para mão-de-obra, locação de veículos e uma fatura para reembolso de despesas.

2. Atualmente a empresa apresenta uma única Nota Fiscal, a exemplo da NFS nº XXX, contendo todos os itens referidos na alínea “c” e quando do pagamento a XXX aplica para retenção do IRRF e Contribuições Federais a alíquota de 5,85% para material, 9,45% para todo o restante dos valores discriminados na NF e 11% para o INSS, o valor total da NF deduzido o valor do material.

3. Solicitamos informação quanto ao correto procedimento a ser adotado para o caso acima exposto, se a proposta da empresa XXX ou a forma hoje utilizada por XXX, ou ainda, outra maneira mais correta, se existir.

3. No documento de fls.74 a 80 a empresa prestadora de serviço (XXX) solicita e requer da consulente (Tomadora de serviço) concordância quanto à emissão de Notas Fiscais/Faturas como abaixo expõe:

NOTAS FISCAIS DIFERENCIADAS:

*A fim de evitarmos problemas com o fisco, tanto do ISS quanto do INSS e da Receita Federal, passaremos a emitir nossas notas fiscais de forma individualizada, ou seja, uma nota para Mão-de-Obra, outra para locação de veículos e uma fatura para Reembolso de Despesas, não fugindo do nosso Contrato Firmado que é **Contrato de Prestação de Serviço de Transporte Rodoviário com Motoristas (Locação de Veículos com motorista)**, nem tão pouco recebendo valor a maior ou menor, pois a soma das três NFS/Faturas corresponderá ao fechamento da medição, sem causar-lhes qualquer tipo de oneração.*

*Artigo 140 da IN 03: 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% do valor bruto da nota fiscal**, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à previdência da empresa contratada, observando o disposto no art.93 e no art.172.*

Como esta IN diz que o INSS é retido s/ a mão-de-obra, logo na Locação de Veículos e no reembolso de Despesas não cabe tal retenção. Permanecendo as duas receitas e o reembolso de despesa na mesma nota fiscal, o fisco poderá interpretar como imposto devido de 11% para o INSS e/ou 5% para o ISS e/ou 7,6% para o COFINS e/ou 1,65% para o PIS sobre o total da nota fiscal.

Fundamentos

4. Analisando a petição da consulente verifica-se, de um modo geral, que se trata de dúvida de procedimento quanto à emissão de nota fiscal de serviço. O intuito da contratada

é desmembrar o serviço prestado com fornecimento de materiais/equipamentos e ressarcimento de determinadas despesas, em 03 notas fiscais: uma para mão-de-obra, outra para materiais/equipamentos e outra para despesas reembolsáveis. Pergunta, se uma nota fiscal pode ou não ser assim desmembrada para efeito da retenção dos 11%, referente a Contribuição Previdenciária, sobre a Nota fiscal de serviço (IN MPS/SRP nº 03/2005) e a retenção, na fonte, do Imposto sobre a Renda (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/PASEP (IN SRF/MF nº 480/2004).

5. A nota fiscal de serviço deverá ser emitida sempre que for prestado algum serviço. Para atender o que solicita o art. 219 do Decreto nº 3.048/99, o contratante ou tomador dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, após o término dos serviços ou durante a execução, deverá exigir a emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação dos serviços com destaque da retenção previdenciária. Sendo a Nota fiscal um documento que comprova a existência de um ato comercial (compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços), tendo como necessidade maior atender às exigências do Fisco (Federal, Estadual e Municipal), deve sempre estar em harmonia com a legislação de outros tributos pertinentes, sendo que os documentos fiscais são utilizados pelas empresas para demonstrar e registrar sua conformidade com as obrigações tributárias e são regulados pelos órgãos fazendários federal, estadual e municipal, conforme se tira conclusão através da leitura do art.199 do Código Tributário Nacional:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)

6. Para melhor visualização, e por se tratar de tributos diversos vinculados a diferentes normas, a análise partirá da exposição na seguinte ordem:

6.1. **Contribuição Previdenciária** – Base de Cálculo dos 11% sobre o valor da Nota Fiscal de Serviço, conforme IN SRP nº 03, de 14.07.2005.

6.1.2. A retenção dos onze por cento (11%) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço foi instituída pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, mediante alteração na redação do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o qual assim dispõe:

*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 a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela lei nº 11.488, de 2007) (grifou-se)*

(...)

6.1.3. Como se observa, a Lei determina que a retenção seja calculada sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

6.1.4. Inobstante a previsão legal acima referida, o § 7º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê a possibilidade da exclusão da base de cálculo da retenção dos valores relativos a materiais e equipamentos, cabendo ao INSS, conforme o § 8º, disciplinar a forma e os limites:

Art. 219 (...)

(...)

§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.(grifou-se)

(...)

6.1.5. Com fundamento no citado § 8º, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, disciplina a questão nos seguintes termos:

Apuração da Base de Cálculo da Retenção

*Art. 149. 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**, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, **desde que comprovados.***

*§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 os fins do §1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

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

Art. 150. 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, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a: (NR dada pela IN nº 20, de 11.01.07)

(...)

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

(...)

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços:(NR dada pela IN nº 20, de 11.01.07)

I – e o seu fornecimento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 149; (NR dada pela IN nº 20, de 11.01.07)

II – não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços ... (NR dada pela IN nº 20, de 11.01.07)

(...)

§3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§1º e 2º do art. 149.

Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 150. (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.(grifou-se)

6.1.6. O art. 146, da IN em tela, determina os serviços que estão sujeitos à retenção das contribuições previdenciárias, contratados mediante cessão de mão-de-obra, sendo que dentre tais serviços encontra-se o serviço de operação de transporte de passageiros (locação de veículos com motorista), de acordo com o inciso III, abaixo reproduzido:

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

(...)

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;

6.1.7. Da leitura da legislação acima, depreende-se que para apuração da base de cálculo de retenção, em regra, esta é de onze por cento (11%) sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço. Nos casos que envolvem fornecimento de materiais e equipamentos, há que ser analisado cada caso concreto, uma vez que podem ser deduzidos da base de cálculo, sendo que são fatores determinantes:

- Previsão contratual;
- Discriminação de valores em contrato;
- Discriminação de valores em nota fiscal, fatura ou recibo;
- Se a utilização de equipamento é ou não inerente à execução dos serviços contratados;
- Se se trata de serviços de transportes de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada ou de limpeza hospitalar ou demais tipos de limpeza ou serviços na área de construção civil;
- Em se tratando de serviço de área de construção civil há que verificar se estes são de pavimentação asfáltica ou de terraplenagem, aterro sanitário e dragagem ou de obras de arte (pontes ou viadutos) ou de drenagem ou demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais.

6.1.8. No caso em tela, analisando os documentos anexos aos autos, verifica-se através do contrato de prestação de serviço (fls. 04 a 68) tratar-se de locação de veículos com motoristas (camionete cabine dupla, perua, van) com motoristas e combustível (fls.27), portanto, confirma-se a previsão contratual de prestação de serviço com fornecimento de máquinas ou equipamentos devidamente equipados em perfeitas condições de funcionamento e conservação, responsabilizando-se pela manutenção preventiva e corretiva, inclusive combustíveis e lubrificantes, com discriminação em contrato dos valores em real por utilização de cada veículo utilizado durante a vigência do referido contrato pelo período de 12 meses, podendo ser prorrogado por iguais períodos até o limite de 60 (sessenta) meses (fl.37). Na nota Fiscal anexada (fl 08.) a prestadora de serviço considera como base de cálculo para a retenção previdenciária o valor que denomina prestação de serviço mais valores que discrimina como horas extras e diárias de viagem, que somente poderá ser avaliado através da fiscalização, com verificação in loco dos documentos da empresa.

6.1.9. Portanto, mesmo havendo a previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, com discriminação dos valores em contrato, o fato de não estar discriminado **na nota fiscal de prestação de serviços**, estes valores não poderão ser deduzidos da base de cálculo de retenção (valor bruto da nota

fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço), a empresa deverá atender o que determina o §1º do art.151 in verbis:

Art. 151.

(...)

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.(Grifou-se)

6.1.10. O que se verifica através dos documentos apresentados (fls.04 a 80), é que a prestadora de serviço pretende ter como base de cálculo da retenção dos 11% da previdência social, simplesmente, a folha de pagamento dos empregados (remuneração paga aos empregados cedidos) vinculados ao referido contrato. Mas, esta não é a regra citada pela legislação.

6.1.11. A legislação determina que, em regra, a Base de Cálculo é o valor bruto (100%) da Nota Fiscal, podendo na contratação de serviços em que a prestadora de serviço obriga-se a fornecer material ou dispor de equipamentos, discriminar em nota fiscal, fatura ou recibo, o valor correspondente ao material ou aos equipamentos, excluindo este montante do valor bruto da Nota Fiscal, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado, atendo-se ao limite mínimo, legalmente previsto, do valor do serviço contido no total de nota fiscal, fatura ou recibo.

6.1.12. Oportuno registrar que, conforme prevê o art. 150 da IN nº 3/2005, 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, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que se atenha aos percentuais mínimos ali indicados. Em se tratando de utilização de equipamento inerente à execução dos serviços prestados, quando o seu fornecimento e respectivo valor tem previsão contratual e, devidamente lançado em Nota Fiscal, aplica-se o disposto no art. 149.

6.2. **Contribuições Federais (IRPJ, CSLL, Confins e PIS/PASEP)** - Base de Cálculo, conforme IN SRF nº 480, de 25.12.2004.

6.2.2. Primeiramente, tem-se que a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas - órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de administração Financeira do Governo Federal (Siafi) - que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.

6.2.2. Verifica-se, pela leitura dos dispositivos abaixo transcritos, que o § 2º do art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, estabelece que as retenções dos tributos que determina, serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento. Por sua vez, o § 6º impõe à pessoa

jurídica fornecedora do bem ou serviço, que informe no documento fiscal o valor do imposto de renda e das contribuições a serem retidos na operação.

*Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) **reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.***

(...)

*§ 2º As **retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.***

(...)

*§ 6º Para os fins desta Instrução Normativa a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço **deverá informar no documento fiscal** o valor do imposto de renda e das contribuições a serem retidos na operação.(Grifou-se)*

6.2.3. Com relação ao mencionado no parágrafo 2º da presente consulta, relativo ao fato de no preço contratado estar incluído todos os custos relativos aos serviços, entre outros, o custo de mão-de-obra e do fornecimento de materiais necessários à execução dos serviços, há que se ressaltar que a definição de “serviços prestados com fornecimento de material” é a fornecida no § 7º do art. 1º da IN em tela:

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

*I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente **no documento fiscal de prestação de serviços;***

(...)(Grifou-se)

6.2.4. Para a retenção referida, não há previsão legal para emissão uma nota fiscal com o valor da mão-de-obra, outra com o valor dos materiais empregados na prestação de serviço, e outra nota fiscal com despesas diversas a serem ressarcidas pelo contratante, conforme solicita a prestadora de serviço. Deverá ser a retenção efetuada sobre os pagamentos, haja vista a determinação do *caput* do art 1º, bem como do § 2º do referido artigo da IN SRF nº 480, de 2004, que friza que a retenção será efetuada sobre qualquer forma de pagamento, segundo a Tabela de Retenção, presente no Anexo I da IN em voga.

6.2.5 Quanto ao questionamento sobre a correta alíquota a ser aplicada, haja que se analisar, inicialmente, o que reza a IN n.º 480/2004, conforme a seguir reproduz-se, in fine:

Art. 1.º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

.....
§ 7.º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

.....
§ 8.º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7.º os serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa.

Art. 2.º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

§ 1.º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou de serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

§ 2.º Sem prejuízo do estabelecido no § 7.º do art. 1.º, caso o pagamento se refira a contratos distintos celebrados com a mesma pessoa jurídica pelo fornecimento de bens ou de serviços prestados com percentuais diferenciados, aplicar-se-á o percentual correspondente a cada fornecimento contratado.

6.2.6. Da tabela de retenção (Anexo I) da referida Instrução Normativa, destaca-se o seguinte (grifou-se) :

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)	ALÍQUOTAS				PERCENTUAL A SER APLICADO (06)	CÓDIGO DA RECEITA (07)
	IR (02)	CSLL (03)	COFINS (04)	PIS/PASEP (05)		
* Serviços prestados com emprego de materiais;	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147
* Passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros, exceto as relacionadas no código 8850.	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6175
<ul style="list-style-type: none"> • Locação de mão de obra; • Administração ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; • Demais serviços. 	4,80	1,0	3,0	0,65	9,45	6190

6.2.7. Da leitura dos dispositivos acima transcritos conclui-se que a alíquota do Imposto de Renda, para efeito de retenção pelo órgão pagador, aplicável sobre os pagamentos pela prestação de serviços, depende da natureza do contrato celebrado com a empresa prestadora do referido serviço. Assim, se no contrato há segregação entre a prestação do serviço e o fornecimento de materiais, cujos valores destes são discriminados separadamente, inclusive no documento fiscal, aplicar-se-á a alíquota de 5,85% - Código 6147.

6.2.8. É relevante ressaltar, mais uma vez, que a possibilidade da aplicação da alíquota reduzida de 1,2% (um inteiro vírgula dois décimos por cento) atrela-se diretamente à prestação de serviços com emprego de materiais, sendo essencial e imprescindível que os materiais estejam, contratualmente, segregados do serviço, bem como que haja a discriminação separada daqueles no documento fiscal correspondente à prestação dos serviços.

6.2.9. Da leitura do contrato anexado aos autos da presente consulta verifica-se as seguintes situações:

6.2.9.1. Locação de veículos com motorista (fl.20 e 22), sendo o veículo do própria contratada, deverão ser mantidos em perfeito estado de conservação, limpeza de segurança (fls.27 – item 11.1) e serão de responsabilidade da contratada, todas as despesas com veículos objeto da contratação, inclusive e sem se limitar às relativas a combustível, manutenção, multas, licenciamentos, seguros, estacionamento (fl.27).

6.2.9.2. Locação de mão-de-obra de um motorista, sem veículo, para dirigir a Unidade Móvel de Radiomonitoragem – UMR, veículo de propriedade da XXX (fl.23), que este veículo, quando em viagem, deverá ser abastecido pela contratada e este valor será ressarcido pela XXX quando do pagamento mensal,

mediante comprovação através de Notas Fiscais ou Cupons Fiscais devidamente atestados pelos servidores (fiscais) que estiverem sendo transportados.

6.2.9.3. Que os pagamentos de diárias e pedágios para realização de viagens interurbanas será de responsabilidade da contratada e ressarcido pela XXX, por ocasião do pagamento mensal, mediante comprovação (fl.58 e 59).

6.2.10. Diante uma análise mais apurada do Contrato (fl.04 a 67), firmado pela consultante com a prestadora de serviço XXX, conclui-se-se, que se trata de cessão de veículo (bem móvel), mantidos em perfeito estado de conservação, limpeza e segurança, arcando com todas as despesas, inclusive e sem limitar as relativas a combustível, manutenção, multas, licenciamentos, seguros, estacionamentos, e locação à disposição da contratante de motoristas (mão-de-obra), devidamente uniformizados. Neste contexto, o que se verifica é que a empresa contratante tem à sua disposição bens móveis (veículos) e mão-de-obra cedida (motoristas). O objeto do contrato é, portanto, locação de bem móvel (obrigação de dar ou de entregar) e cessão de mão-de-obra, não se confundindo com prestação de serviços e, portanto, não se pode falar em “serviços prestados com fornecimento de materiais”, configurando-se, assim, a utilização do código 6190, aplicando-se a alíquota de 9,45% . E que incorreta é o procedimento, visualizado na cópia da Nota Fiscal de Serviços n.º XXX (fl.68), onde foram discriminados os valores dos tributos devidos, da seguinte forma: 9,45% sobre o valor do pagamento denominado de serviço prestado e 5,85% sobre o valor do pagamento denominado de materiais fornecidos.

Conclusão

7. Diante do acima exposto, conclui-se com relação a:

7.1. **Contribuição Previdenciária** – Base de Cálculo dos 11% sobre o valor bruto da Nota Fiscal de Serviço, conforme IN SRP nº 03, de 14.07.2005.

7.1.2 Pode excluir-se (deduzir) do valor bruto da nota fiscal de serviço o custo com equipamentos/materiais fornecidos pela contratada, quando estes materiais não são inerentes à própria atividade.

7.1.3. Quanto às **despesas assumidas pelo contratante** não há previsão legal para sua exclusão do valor bruto da nota fiscal de serviço. Portanto, não há que se cogitar, aqui, a dedução de despesas assumidas pela tomadora de serviço. No caso de despesa paga pela contratada e ressarcida pelo contratante não se verifica custo de fornecimento de materiais/equipamentos arcado pela prestadora de serviço. Na nota fiscal anexada às fls.68, sendo o valor bruto da nota fiscal R\$ XXX, o que se pode deduzir deste valor é somente o fornecimento de materiais/equipamentos pela contratada, observando o limite mínimo para o caso concreto.

7.1.4. O contrato relativo à prestação de serviço é o instrumento pelo qual os contratantes assumem deveres e onde sub-rogam-se direitos. Este instrumento, com a retenção dos 11%, assume importância capital para a avaliação da subsunção do caso concreto à norma legal. Será o contrato o principal elemento em futura ação fiscal, avaliando-se a existência da retenção e verificando-se a correção dos valores retidos, em comparação com as notas fiscais, faturas e guias de recolhimento.

7.1.5. O valor bruto do serviço prestado, constante em contrato de prestação de serviços é inicialmente a base de cálculo da retenção previdenciária, podendo o fornecimento de materiais/equipamentos quando discriminados em nota fiscal de serviço, e devidamente comprovados, ser deduzido do valor bruto.

7.1.6. Como leciona Fábio Zambitte Ibrahim, em seu Livro “A Retenção de 11% sobre a mão-de-obra, página 94, Edição 2000: “Importantíssimo fato a ser observado é que os valores **não sujeitos a retenção** devem, **sempre**, ser destacados no corpo do documento fiscal, seja qual for a atividade ou forma de contratação (empreitada ou cessão de mão-de-obra). (grifou-se).

7.2. Contribuições Federais (IRPJ, CSLL, Confins e PIS/PASEP) - Base de Cálculo, conforme IN SRF nº 480, de 25.12.2004.

7.2.1. No contrato anexado à presente consulta, a pessoa jurídica empregadora da mão-de-obra que executa o trabalho é a prestadora de serviço, porém, conforme estabelecido no mesmo contrato (fl.56 a 59), as despesas com horas extras, diárias de viagem interurbanas destes empregados, serão ressarcidas pela contratante do serviço. Isto, nada mais é do que pagamento de salário de mão-de-obra envolvida na realização do serviço, integrante da folha de pagamento da prestadora de serviço, conseqüentemente da nota fiscal de serviços prestados, isto é, pagamento de remuneração da mão-de-obra cedida. Portanto, como estabelece a legislação acima mencionada, a retenção (IRRJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) será efetuada sobre os pagamentos relativos ao fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, sobre qualquer forma de pagamento.

7.2.2. A alíquota a ser aplicado sobre o pagamento efetuado por locação de mão-de-obra (motoristas) e cessão de bens móveis (veículos) para a execução de serviço de transporte é de 9,45% - Código 6190.

Ordem de Intimação

15. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil em XXX/XXX, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

16. Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

MIRZA MENDES REIS

Chefe Disit

Portaria SRRF01 nº 121, de 4/5/2007,
publicada no DOU de 9/5/2007.