



Solução de Consulta nº 538 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS DE COLETA E TRANSBORDO, TRANSPORTE, TRIAGEM, TRATAMENTO E DISPOSIÇÃO FINAL DE RESÍDUOS.

Para fins do disposto no art. 649 do RIR/1999, os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos não se enquadram no conceito de serviço de limpeza ou conservação, estando as importâncias pagas ou creditadas pela prestação daqueles serviços desobrigadas da retenção do IRRF.

Na hipótese em que tanto os referidos serviços de limpeza como os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos forem executados pelo mesmo prestador, sem que na nota fiscal ou fatura correspondente sejam segregados os valores relativos aos serviços de limpeza, de um lado, e aqueles outros serviços, doutro lado, caberá a retenção do IRRF, estabelecida no art. 649 do RIR/1999, sobre o total da nota fiscal ou fatura.

A prestação de serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos, sem que os trabalhadores sejam colocados à disposição da contratante não caracteriza locação de mão de obra e, portanto, os valores pagos ou creditados por tais serviços prestados dessa forma não se submetem à retenção na fonte do IRRF prevista no art. 649 do RIR/1999.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 55; Decreto-lei nº 2.462, de 1988, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 649; Decreto nº 7.217, de 2010, arts. 12 e 13; IN SRF nº 34, de 1989; ADN CST nº 9, de 1990; ADI SRF nº 4, de 2003.

Relatório

O interessado acima qualificado formula consulta acerca de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos recebidos por pessoa jurídica de outra pessoa jurídica decorrentes de prestação de serviço de coleta e destinação de resíduos, resumida a seguir:

- a) O Consulente relata que presta serviço de coleta e destinação de resíduos da seguinte forma:
 - a.1) *Os funcionários do Consulente vão até os clientes com caminhões de coleta e realizam a remoção dos resíduos através de caçambas estacionárias ou tambores, colocando-os, por diversos mecanismos, em caminhões. Há também casos em que os clientes armazenam os resíduos em um local específico na empresa;*
 - a.2) *Os funcionários colocam os guindastes dos caminhões sucateiros alinhados nessas caçambas despejando os resíduos em um reservatório no caminhão fazendo a remoção; como também podem fazer a substituição dos reservatórios cheios por um vazio ou ainda há casos em que é utilizado o caminhão a vácuo que faz a sucção destes resíduos;*
 - a.3) *Os funcionários do Consulente não fazem varrição nem lavagem, tampouco ficam no estabelecimento dos clientes desenvolvendo outras atividades, indo até lá apenas para realização da coleta dos resíduos;*
 - a.4) *Após a coleta, os funcionários transportam esses resíduos por meio de caminhões até um aterro;*
- b) Cita soluções de consulta proferidas pelas Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (SRRF) das 8ª, 9ª e 10ª Regiões Fiscais, que expressam o entendimento de que atividade semelhante à do Consulente enquadra-se no conceito de serviço de limpeza, estando sujeita à retenção do IRRF;
- c) Menciona, em sentido contrário, a solução de consulta proferida pela 4ª SRRF em 2004, que ostenta entendimento de que atividade semelhante à do Consulente não se amoldaria ao conceito de serviço de limpeza, estabelecido no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 459, de 2004, não estando, assim, sujeita à retenção de contribuições sociais;
- d) O Consulente sustenta que a solução de consulta proferida pela 4ª SRRF aplica-se igualmente à retenção do IRRF;
- e) Acrescenta que, apesar de o conceito de locação de mão-de-obra não constar no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, entende que ele seria sinônimo de conceito de cessão de mão-de-obra estabelecido no art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009;
- f) Defende que a forma que presta o serviço em exame não se enquadra no conceito de locação de mão-de-obra.

2. Após a descrição da questão, apresenta o seguinte questionamento: *Os serviços de destinação e coleta feitos pelo Consulente descritos na consulta são considerados de limpeza, conservação ou ainda de locação de mão de obra, sendo o Consulente obrigado a reter o IRRF com a alíquota de 1% (um por cento) em suas notas fiscais relativas à prestação desses serviços a outras pessoas jurídicas.*

3. Os dispositivos legais apresentados como ensejadores da consulta são os seguintes:

- a) Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 649;
- b) Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 115;
- c) Instrução Normativa RFB nº 459, de 17 de outubro de 2004, art. 1º.

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Exame do cumprimento dos requisitos de eficácia da consulta

8. Os arts. 2º, 3º e 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, estabelecem respectivamente quem possui legitimidade para apresentar consulta, requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz.

9. Verifico que estão presentes os requisitos. Passo, portanto, a seguir, à solução da presente consulta.

Exame do questionamento

10. Inicialmente, saliento que o Consulente não questionou o art. 653 do RIR/1999, que estabelece que pagamentos feitos por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à retenção do IRRF na forma prevista nos parágrafos do mencionado art. 653.

11. Desse modo, a presente solução de consulta tratará apenas dos pagamentos que o Consulente recebe de pessoas jurídicas distintas daquelas enumeradas no art. 653.

12. Os dispositivos legais questionados pelo Consulente estão a seguir transcritos:

Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999

Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão-de-obra

*Art. 649. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte à **alíquota de um por cento** os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis **pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra** (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55).*

Tratamento do Imposto

*Art. 650. O imposto descontado na forma desta Seção será considerado **antecipação do devido pela beneficiária** (Decreto-Lei nº 2.030, de 1983, art. 2º, § 1º).*

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

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.

Instrução Normativa RFB nº 459, de 18 de outubro de 2004

Disposições Preliminares

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado;

IV - condomínios edilícios.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

I - de limpeza, conservação ou zeladoria os serviços de varrição, lavagem, enceramento, desinfecção, higienização, desentupimento, dedetização, desinsetização, imunização, desratização ou outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

(...)

(Sem grifos no original)

13. A retenção do IRRF de que trata o art. 649 do RIR/1999, ora em discussão, possui base legal no artigo 3º do Decreto-lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, e no artigo 55 da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disciplinando essa matéria, a Instrução Normativa SRF nº 34, de 29 de março de 1989, dispôs que essa retenção somente se aplica aos rendimentos pagos ou creditados a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, nos seguintes casos:

a) prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas;

b) prestação de serviços de segurança e vigilância; e

c) locação de mão-de-obra de empregados da locadora colocados a serviço da locatária, pessoa jurídica, em local por esta determinado.

14. Por sua vez, o Ato Declaratório Normativo CST nº 9, de 20 de julho de 1990, *estabeleceu que*, para delimitar o alcance da incidência do IRRF sobre os rendimentos pagos ou creditados a pessoas jurídicas civis ou mercantis, no caso de prestação de serviço de limpeza e conservação de bens imóveis, *será considerada a definição de bem imóvel prevista no artigo 43 do Código Civil de 1916*. Acrescento que, no atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de

janeiro de 2002), a aludida definição consta no art. 79. Ainda sobre o alcance dessa retenção, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 20 de março de 2003, definiu que os bens imóveis compreendem também ruas e logradouros públicos.

15. É importante destacar que os serviços de limpeza, seja de bens imóveis na extensão dada pelos mencionados atos declaratórios, seja de quaisquer espécies de bens, usualmente produzem resíduos como resultado de suas atividades, ao passo que os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos são realizados depois que esses tiverem sido gerados e acondicionados sob diversas formas. A limpeza é, portanto, atividade distinta daqueles outros serviços.

16. Reforça essa conclusão a disciplina dada a tais atividades pelos arts. 12 e 13 do Decreto nº 7.217, de 21 de junho de 2010, que estabeleceu normas para execução da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007, concernente a diretrizes nacionais para o saneamento básico. Os dois artigos reputam como **serviços públicos de manejo de resíduos sólidos, executados depois que resíduos de diversas origens tiverem sido gerados**, as atividades de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final, como transcrito a seguir:

Seção IV

Dos Serviços Públicos de Manejo de Resíduos Sólidos Urbanos

Art. 12. Consideram-se serviços públicos de manejo de resíduos sólidos as atividades de coleta e transbordo, transporte, triagem para fins de reutilização ou reciclagem, tratamento, inclusive por compostagem, e disposição final dos:

I - resíduos domésticos;

II - resíduos originários de atividades comerciais, industriais e de serviços, em quantidade e qualidade similares às dos resíduos domésticos, que, por decisão do titular, sejam considerados resíduos sólidos urbanos, desde que tais resíduos não sejam de responsabilidade de seu gerador nos termos da norma legal ou administrativa, de decisão judicial ou de termo de ajustamento de conduta; e

III - resíduos originários dos serviços públicos de limpeza pública urbana, tais como:

a) serviços de varrição, capina, roçada, poda e atividades correlatas em vias e logradouros públicos;

b) asseio de túneis, escadarias, monumentos, abrigos e sanitários públicos;

c) raspagem e remoção de terra, areia e quaisquer materiais depositados pelas águas pluviais em logradouros públicos;

d) desobstrução e limpeza de bueiros, bocas de lobo e correlatos; e

e) limpeza de logradouros públicos onde se realizem feiras públicas e outros eventos de acesso aberto ao público.

Art. 13. Os planos de saneamento básico deverão conter prescrições para manejo dos resíduos sólidos urbanos, em especial dos originários de construção e demolição e dos serviços de saúde, além dos resíduos referidos no art. 12.

(Sem destaques no original)

17. Saliento que os aludidos arts. 12 e 13 não regulam o manejo de resíduos que sejam de responsabilidade de seu gerador. Contudo, a distinção entre atividades geradoras de resíduos e aquelas executadas com eles depois que forem gerados ocorre também quando forem de responsabilidade de seu gerador e independentemente de serem de natureza sólida, líquida ou gasosa. Nesses casos, tais atividades executadas após a geração assumem características de **serviços privados de manejo de resíduos de qualquer origem ou natureza.**

18. Por serem serviços de manejo de resíduos, as atividades de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final não configuram também serviço de conservação, o qual, segundo o § 2º do art. 1º da IN SRF nº 459, de 2004, destina-se a manter qualquer bem em condições eficientes de operação, exceto se realizado em caráter isolado:

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, **entende-se como serviços:**

I - de limpeza, conservação ou zeladoria os serviços de varrição, lavagem, enceramento, desinfecção, higienização, desentupimento, dedetização, desinsetização, imunização, desratização ou outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

*II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou **de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;***

(...)

(Sem destaques no original)

19. Assim, não estão sujeitos à incidência do IRRF, prevista no art. 649 do RIR/1999, os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos de qualquer origem ou natureza, por não se enquadrarem no conceito de serviço de limpeza ou conservação.

20. Em razão de os serviços públicos e privados de manejo de resíduos serem ambos distintos dos serviços de limpeza, a interpretação ora apresentada é aplicável às importâncias pagas ou creditadas pelos serviços de manejo de resíduos que o Consulente prestar tanto a clientes da área privada como àqueles da administração pública do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

21. Todavia, na hipótese em que tanto os serviços de limpeza como os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos forem executados pelo mesmo prestador, sem que na nota fiscal ou fatura correspondente sejam segregados os valores relativos aos serviços de limpeza, de um lado, e aqueles dos outros serviços, doutro lado, caberá a retenção do IRRF, estabelecida no art. 649 do RIR/1999, sobre o total da nota fiscal ou fatura.

22. O Consulente igualmente indaga se o serviço relatado se enquadra no conceito de **locação de mão de obra**, e se, por essa razão, estariam os rendimentos pagos ou creditados a esse título sujeitos à retenção do IRRF de que trata o art. 649 do RIR/1999, já citado acima.

23. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, ficando os empregados ou contratados à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

24. De acordo com o relato do Consulente, seus funcionários não desenvolvem outras atividades nos estabelecimentos de seus clientes, indo até apenas para a realização da coleta dos resíduos. Desse modo, caso eles, de fato, não fiquem à disposição dos clientes, não está caracterizada a locação de mão de obra, não estando os rendimentos pagos ou creditados pelos serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final, dessa forma prestados, sujeitos à incidência do IRRF a que se refere o art. 649 do RIR/1999.

25. Reitero ainda que não é finalidade da solução de consulta afirmar, confirmar ou negar a matéria de fato trazida pelo Consulente. A ele cabe verificar se a sua situação fática enquadra-se no entendimento ora apresentado, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Conclusão

26. Diante do exposto, soluciono a consulta respondendo ao Consulente que:

26.1 Para fins do disposto no art. 649 do RIR/1999, os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos não se enquadram no conceito de serviço de limpeza ou conservação, estando as importâncias pagas ou creditadas pela prestação daqueles serviços desobrigadas da retenção do IRRF;

26.2. Na hipótese em que tanto os referidos serviços de limpeza como os serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos forem executados pelo mesmo prestador, sem que na nota fiscal ou fatura correspondente sejam segregados os valores relativos aos serviços de limpeza, de um lado, e aqueles outros serviços, doutro lado, caberá a retenção do IRRF, estabelecida no art. 649 do RIR/1999, sobre o total da nota fiscal ou fatura;

26.3. A prestação de serviços de coleta e transbordo, transporte, triagem, tratamento e disposição final de resíduos, sem que os trabalhadores sejam colocados à disposição da contratante não caracteriza locação de mão de obra e, portanto, os valores pagos ou creditados por tais serviços prestados dessa forma não se submetem à retenção na fonte do IRRF prevista no art. 649 do RIR/1999.

Encaminhe-se ao Chefe da DIRPJ.

Assinado digitalmente
TIMOTHEU GARCIA PESSOA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da DIRPJ

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 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 Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit