



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 649- Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

As atividades de coleta de dados, impressão de fichas de identificação e de outros documentos, enquadram-se no rol taxativo de serviços descritos nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em especial nos incisos V e VI do art. 117.

Nos termos do art. 119, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, embora a relação dos serviços previstos nos arts. 117 e 118 do mesmo diploma seja exaustiva, a pormenorização das tarefas compreendidas em cada um desses serviços é meramente exemplificativa.

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA

A caracterização de cessão de mão de obra para fins da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, relativa aos serviços listados pela legislação, depende do atendimento dos seguintes requisitos: (1) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; (2) ser prestado nas dependências do contratante ou em local por ele determinado; e (3) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante;

Tais requisitos encontram-se descritos no art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato (art. 115, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009). A fim de diferenciar a disponibilização de mão de obra da mera prestação de serviços, deve ser observado que na cessão de mão de obra a empresa contratante, em alguma medida, dirige os trabalhos realizados pelos empregados cedidos pela empresa contratada.

O conceito de “dependências do contratante” é autoexplicativo. Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços (art. 115, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009).

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 (art. 115, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009).

A retenção da contribuição previdenciária é aplicável, ainda, quando caracterizada a empreitada de mão de obra, tratando-se das atividades enumeradas nos incisos I a V do art.219 do Decreto 3.408 de 1999, conforme o §3º deste artigo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA Nº 312, de 2014, E Nº 114, de 2016

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art.31; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 219; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 115 a 119.

Relatório

1. A consulente, entidade integrante da Administração Pública indireta (doravante, denominada “contratante”), afirma que celebrou contrato com uma empresa (doravante, denominada “contratada”) para a prestação de serviços de gestão, implantação e operação para coleta biométrica, impressão da ficha de identificação civil e emissão de documentos diversos; descrevendo, de forma sucinta, cada um dos serviços contratados.
2. Indica ainda que todo o material necessário à operação dos equipamentos e sistemas eletrônicos e computacionais, bem como os insumos utilizados nos atendimentos são fornecidos pela contratada.
3. Com base nas informações apresentadas, a consulente formula as seguintes perguntas:
 - I. Os serviços prestados pela empresa contratada são realizados nas dependências da contratante e/ou de clientes por ela indicados, porém a equipe alocada fica em local específico para a realização dos serviços contratados e os serviços são realizados com os equipamentos e materiais próprios da contratada, ainda assim, devemos considerar que há cessão de mão de obra especificada no art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009?
 - II. Entretanto, para haver retenção de INSS não basta caracterizar que os serviços são prestados mediante cessão de mão de obra, mas, além disso, tais serviços devem estar previstos nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009?

- III. Considerando os serviços listados de forma taxativa nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, entendemos que os serviços prestados pela contratada não se enquadram em nenhum dos serviços listados, nosso entendimento está correto?

Fundamentos

4. Verificados os pressupostos de legitimidade do processo de consulta tributária, passamos a apreciá-la.
5. Os requisitos para a incidência da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, encontram-se explicitados na Solução de Consulta Cosit nº 114/2016.-
6. De acordo com a referida solução de consulta, o art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, define os serviços prestados mediante cessão de mão de obra como tendo **três requisitos**: (1) a colocação dos empregados da contratada à disposição da contratante; (2) ser prestado nas dependências do contratante ou em local por ele determinado; e (3) serem os serviços contínuos e de necessidade permanente do contratante.
7. O segundo e o terceiro requisitos não trazem maiores problemas pois estão definidos de modo satisfatório nos §§ 1º e 2º do art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

*§ 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. [sem grifos no original]*

8. A definição legal do primeiro requisito, constante do art. 115, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, não é tão esclarecedora:

*§ 3º Por **colocação à disposição** da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. [sem grifos no original]*

9. Interpretando referido dispositivo, na Solução de Consulta nº 312, de 2014, firmou-se o entendimento de que a “colocação à disposição da empresa contratante” pressupõe que o trabalhador, em alguma medida, atue sob a direção do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho. A seguir trechos da Solução de Consulta:

*10. Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela **transfere a essa outra empresa a prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores**. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu*

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

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

12. Neste sentido, a doutrina de Andrei Pitten Velloso, Daniel Machado da Rocha e José Paulo Baltazar Júnior (Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a Lei Complementar n° 118, de 9 de fevereiro de 2005, Porto Alegre: Livraria do Advogado, Edição 2005, páginas 250/251) bem esclarece o conceito de cessão de mão de obra (sublinhou-se):

É essencial à configuração da cessão de mão-de-obra, pois, que haja subordinação dos segurados ao tomador dos serviços, e não ao cedente. Se os segurados forem subordinados a este, haverá prestação de serviços (gênero), mas não cessão de mão-de-obra (espécie). E, da mesma forma, se forem prestados serviços sem que seja colocada à disposição mão-de-obra, não restará caracterizada cessão de mão-de-obra. [...].

13. A mesma linha de entendimento é encontrada na obra Comentários à Lei Básica da Previdência Social de Wladimir Novaes Martinez (Tomo I – Plano de Custeio, Lei n° 8.212/91, Decreto n° 3.048/99. São Paulo: LTr, Edição 2003, página 502), em que é destacado como núcleo do conceito de cessão de mão de obra a disponibilização de pessoal ao tomador, in verbis (sublinhou-se):

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

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

TRIBUTÁRIO. SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE DO ATO. 1. A prestação de serviços pela empresa contratada, com a utilização de mão-de-obra própria, a qual permanece sob a sua direção e dependência exclusiva, havendo apenas o deslocamento dos trabalhadores até o local da execução, seguindo-se a prestação do serviço sob as ordens da contratada não se confunde com a atividade de locação de mão-de-obra, que pressupõe que a empresa simplesmente coloque os seus empregados à disposição do tomador de serviços, o qual determina as diretrizes de trabalho e comanda a realização do serviço. 2. Não tendo restado evidenciada, na representação fiscal, de forma inequívoca, a cessão de mão-de-obra, deve ser declarado nulo o ato que determinou a exclusão da autora do SIMPLES. (Processo 5004219-72.2013.404.7208, Segunda Turma, D.E. 27/05/2014)

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

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

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF. 2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros. 3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (REsp 488027 / SC, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 14/06/2004 p. 163)

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

10. Neste ponto, relevante esclarecer que o termo “subordinação” não foi empregado aqui em seu sentido amplo ou próprio da relação de emprego, uma vez que este abrange, dentre outros aspectos, o poder disciplinar, que, no caso da cessão de mão de obra, continua a caber à empresa contratada com a qual é firmado o vínculo de emprego do trabalhador regularmente cedido. Diferentemente, o termo “subordinação” encontra-se empregado na jurisprudência e na Solução de Consulta citadas apenas por conta de um de seus aspectos, qual seja, o fato do trabalhador cedido, colocado à disposição da contratante, ficar, em alguma medida, submetido às ordens ou comando da contratante, para a realização dos trabalhos, conforme já mencionado.

11. Assim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação exclusiva da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço, a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser executadas. O objeto do contrato é um resultado pretendido, antecipadamente dimensionado e especificado.

12. Não obstante, é importante destacar que, mesmo na situação em que não resta caracterizada a cessão de mão de obra, pelo fato dos trabalhadores não serem colocados à disposição da empresa contratante, ou seja, sob as ordens ou comando desta, ainda assim haverá a retenção da contribuição previdenciária se caracterizada a **empreitada** de mão de obra, conforme estabelece o §3º do art. 219 do Decreto 3.048, de 1999, tratando-se das atividades enumeradas nos incisos I a V desta artigo, sendo que o inciso V enumera a atividade de “digitação e preparação de dados para processamento”, atividade objeto da presente solução de consulta, no rol das atividades sujeitas à retenção, no caso de cessão de mão de obra ou empreitada.

13. A retenção da contribuição previdenciária na empreitada de mão de obra encontra-se explicitada na IN RFB nº 971, de 2009, em especial, nos arts.112, 116, 117, incisos V e VI, e 149, inciso VI.

14. Assim, em resposta à **primeira pergunta**, a situação descrita pela consulente parece atender ao segundo e ao terceiro requisitos descritos no item 6 acima. Ressalte-se, que o fato de a equipe alocada ficar em local específico para a realização dos serviços contratados, desde que tal local específico esteja nas dependências da contratante ou de terceiros, não afasta a cessão de mão de obra.

15. Acrescente-se, todavia, que, com base apenas nas informações apresentadas, não é possível analisar a existência de empregados da contratada sob a direção ou comando da contratante, conforme exposto na citada Solução de Consulta nº 312, de 2014. Desse modo, cabe ao consulente a análise sobre o preenchimento dos requisitos para a configuração da cessão de mão de obra no caso concreto.

16. Em relação à **segunda pergunta**, a lei 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 §4º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS) aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, conforme o §4º do art.31 da Lei nº 8.212, de 1991.

17. Por fim, o art. 119 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, preceitua que a relação dos serviços previstos nos arts. 117 e 118 do mesmo diploma é exaustiva, mas a pormenorização das tarefas compreendidas em cada um desses serviços é meramente exemplificativa.

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.

18. Assim, os serviços prestados pela contratada, da forma como foram descritos pela consulente, não podem ser excluídos do enquadramento na listagem prevista nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. A título de exemplo, os serviços prestados pela contratada poderiam se enquadrar nos seguintes itens: (1) digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares – inciso V do art. 117; (2) preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica – inciso VI do art. 117; (3) 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 – inciso XIX do art. 118; (4) secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas – inciso XXII do art. 118.

19. Respondendo à **terceira pergunta**, não é possível descartar o enquadramento das atividades prestadas pela contratada do rol constante dos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, especialmente levando-se em conta o inciso VI do art. 117, e o fato de que a pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços descritos nos referidos dispositivos é meramente exemplificativa (art. 119, parágrafo único).

Conclusão

20. Pelo exposto, com base no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, declara-se a vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 312, de 2014, e nº 114, de 2016, para responder:

- I. Dos três requisitos necessários para a caracterização da cessão de mão de obra (descritos no item 6 desta solução de consulta), dois deles encontram-se presentes na situação fática descrita pela consulente. O fato de a equipe alocada ficar em local específico para a realização dos serviços contratados, desde que

tal local específico esteja nas dependências da contratante ou de terceiros, não afasta a cessão de mão de obra. Acrescente-se, todavia, que, com base apenas nas informações apresentadas, não é possível verificar se o trabalho desenvolvido pelos empregados da contratada está, em alguma medida, sob o comando da contratante, o que caracteriza a disponibilização de mão de obra (“colocação à disposição”), conforme entendimento firmado nas Soluções de Consulta nº 312, de 2014, e nº 114, de 2016. Desse modo, cabe ao consulente verificar o preenchimento dos requisitos para a caracterização da cessão de mão de obra no caso concreto;

- II. A incidência do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, exige que os serviços prestados estejam previstos no rol taxativo dos arts 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009;
- III. As atividades desenvolvidas pela contratada, na forma como foram descritas pela consulente, são passíveis de enquadramento nos serviços descritos nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado e datado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

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 e datado digitalmente,
FERNANDO MOMBELLI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit