



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 643 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ÓRGÃO PÚBLICO. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E DE APARELHOS E SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU EMPREITADA. RETENÇÃO. CABIMENTO. OPÇÃO. PERCENTUAL.

Os serviços de manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, quando não realizados pelo próprio fabricante, são considerados serviços de construção civil para fins de incidência da retenção de que tratam os artigos 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011, e, caracterizada a cessão de mão-de-obra ou empreitada na prestação desses serviços, ficam sujeitos à retenção previdenciária, não se apresentando como elemento distintivo para definir tal incidência a existência ou não de equipe à disposição do contratante.

Comprovada pela prestadora dos serviços a opção pela tributação substitutiva de que trata a Lei n.º 12.546, de 2011, a retenção previdenciária deverá ser feita no percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 156 - COSIT, DE 17 DE JUNHO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (na redação atualizada até a Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015), artigo 7º, *caput*, inciso IV e parágrafo 6º; Código Tributário Nacional (CTN), artigos 96 e 100, inciso I; Instrução Normativa RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (na redação atualizada até a IN RFB n.º 1.607, de 11 de janeiro de 2016), artigos 1º, *caput* e parágrafo 5º, 9º, inciso III, alínea “c”, parágrafos 5º, 6º e 7º, e 17, parágrafo 5º; e Solução de Consulta n.º 156 - Cosit, de 17 de junho de 2015 (DOU de 1º de julho de 2015).

Relatório

O órgão público, autarquia federal, que tem atuação no ramo de atividade de Previdência Social, por meio de representante (gerente executiva) legalmente constituída, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com as alterações dadas pela Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, e pela Lei n.º 12.955, de 5 de fevereiro de 2014.

2. Relata a consulente que, mediante licitação na modalidade pregão, contratou uma empresa para prestar serviços de manutenção preventiva e corretiva, com fornecimento de material e cobertura de risco inclusos no valor mensal, sendo o contrato assinado em dezembro de 2013 e validade prorrogada até dezembro de 2016.

2.1. Em resumo apertado, a consulente diz que os serviços são prestados sob a forma indireta, no regime de empreitada por preço global (material e demais custos inclusos no valor total), sem cessão de mão-de-obra exclusiva, pois os empregados prestam os serviços também a outros órgãos e empresas no decorrer do mês.

2.2. Acrescenta que a prestadora dos serviços se enquadra no CNAE 43.29-1-03 – Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes, estando albergada pelo inciso IV do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, e alterações posteriores, portanto, submetida à substituição previdenciária da contribuição da folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta, e que essa empresa optou por contribuir sobre a receita bruta.

2.3. Reproduzindo o parágrafo 6º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, a consulente questiona se deve reter o percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor da nota fiscal, como previsto naquele parágrafo, tendo em vista que os contratos não são de cessão de mão-de-obra exclusiva.

Fundamentos

3. Importa destacar, de início, que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

4. É necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem

invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

4.1. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada na forma a seguir.

5. Conforme se verifica, a consulente apresenta, como fundamentação de sua dúvida, o artigo 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011, com as alterações dadas pela Lei n.º 12.844, de 2013, e pela Lei n.º 12.955, de 2014.

5.1. A essência da questão apresentada decorre do fato de a prestação dos serviços por intermédio da cessão de mão-de-obra não ser de caráter exclusivo, uma vez que, segundo a consulente, os empregados prestam serviços também a outros órgãos e empresas no decorrer do mês.

6. Traz-se a lume o dispositivo legal referenciado na consulta, qual seja, a Lei n.º 12.546, de 2011, na sua redação mais recente atualizada até à Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015 (portanto, aqui já incluídas as alterações referenciadas pela consulente), com destaques de acréscimos, *in verbis*:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

(...)

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

7. O texto legal não deixa qualquer dúvida sobre a retenção de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) quando da contratação dos serviços tipificados no *caput* do artigo 7º, dentre eles, os prestados por empresa do setor de construção civil, enquadrada no grupo 432 da CNAE 2.0, por intermédio da cessão de mão-de-obra definida nos termos do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, a seguir transcrito na sua redação atualizada até a Lei n.º 11.933, de 28 de abril de 2009:

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.

7.1. É de se notar que o dispositivo legal incrustado no parágrafo 6º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, bem como a própria definição de cessão de mão-de-obra objeto do parágrafo 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, não restringem à condição de exclusividade quanto a essa cessão de mão-de-obra para o tomador, ou seja, os citados dispositivos legais não impõem essa condição de exclusividade.

8. O Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, identifica o conceito da expressão legislação tributária como aquele compreendido pelas leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (artigo 96), especificando, ainda, com bastante precisão, quais seriam aqueles instrumentos detentores do caráter de norma complementar, destacando-se, dentre eles, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, segundo se confirma pela reprodução a seguir, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

9. Acresce salientar que esses atos normativos têm por finalidade completar os institutos legais a que se reportam (lei, tratados e convenções internacionais, e decretos), naquilo que estejam a exigir tal espécie de providência, citando-se como exemplos daqueles, a portaria, a instrução normativa, a ordem de serviço etc. Esses atos possuem caráter geral e são expedidos por diversas autoridades superiores dos respectivos campos hierárquicos, como os ministros, secretários, diretores, etc.

10. A partir dessas considerações gerais a respeito do conceito de *legislação tributária*, listam-se, da lavra do Secretário da Receita Federal do Brasil, os dispositivos incrustados da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 1.436, de 30 de dezembro de 2013 (na redação atualizada pela IN RFB n.º 1.607, de 11 de janeiro de 2016), ato normativo por excelência, cuja essência, nos artigos referenciados, guarda estrita pertinência com a matéria consultada. Reproduzem-se os seguintes dispositivos da IN mencionada, *in verbis*:

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzem os itens listados no Anexo II incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

§ 5º As empresas de que trata o caput estarão sujeitas à CPRB:

I - obrigatoriamente, até o dia 30 de novembro de 2015; e

II - facultativamente, a partir de 1º de dezembro de 2015.

§ 6º A opção pela CPRB será manifestada:

I - no ano de 2015, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa à competência dezembro de 2015; e

II - a partir de 2016, mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano ou à 1ª (primeira) competência para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano-calendário.

(...)

Art. 9º No caso de contratação de empresas para execução de serviços relacionados no Anexo I, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, que estejam sujeitas à CPRB, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, observando-se os seguintes períodos:

(...)

III - a partir de 1º de abril de 2013, por serviços prestados por empresas:

(...)

c) do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - Versão 2.0 (CNAE 2.0);

(...)

§ 5º A retenção será de 11% (onze por cento) caso a empresa contratada:

I – não opte por antecipar a sua inclusão na tributação substitutiva de que trata o art. 1º, no período de 3 de junho a 31 de outubro de 2013;

II – não opte, na forma prevista no § 6º do art. 1º ou no § 2º do art. 13, pela tributação substitutiva de que trata o art. 1º, a partir de 1º de dezembro de 2015.

§ 6º A empresa prestadora de serviços de que trata o caput deverá comprovar a opção pela tributação substitutiva de que trata o art. 1º, fornecendo à empresa contratante declaração de que recolhe a contribuição previdenciária na forma do caput dos arts. 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, conforme modelo previsto no Anexo III.

§ 7º No caso de retenção para fins de elisão de responsabilidade solidária, a retenção será de 11% (onze por cento) até 19 de junho de 2014 e de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) a partir de 20 de junho de 2014, para as empresas sujeitas à CPRB.

(...)

Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.

(...)

§ 5º Na contratação de empresas mencionadas no caput, a retenção de que trata o art. 9º será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, ainda que o serviço contratado não esteja relacionado no Anexo I.

ANEXO I

SETOR	Data do Ingresso	Alíquotas	
5. Construção Civil			
<i>Empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0 (1)</i>	<i>1º/04/2013</i>	<i>Até 03/06/2013 E</i>	<i>2,0%</i>
	<i>1º/11/2013</i>	<i>Até 30/11/2015</i>	<i>2,0%</i>
		<i>A partir de 1º/12/2015 (2)</i>	<i>4,5%</i>

1- Pode antecipar para 4 de junho sua inclusão na tributação substitutiva prevista no art. 1º desta Instrução Normativa, mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva relativa a junho de 2013.

2 - A alíquota permanecerá 2% (dois por cento) até o encerramento das obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS - CEI nos períodos compreendidos entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013, entre 1º de junho de 2013 e 31 de outubro de 2013 (nos casos em que houve opção pela CPRB) e entre 1º de novembro de 2013 e 30 de novembro de 2015.

10.1. Insere-se que os dispositivos da IN RFB n.º 1.436, de 2013, se pautaram basicamente em seguir as diretrizes norteadoras constantes na Lei n.º 12.546, de 2011, e suas alterações, e na Lei n.º 8.212, de 1991, alinhando-se em estrita consonância com os respectivos atos legais, entretanto, sem deixar de cumprir seu desiderato como norma complementar de que trata o inciso I do artigo 100 do CTN.

10.2. Segundo se verifica, e sem que haja a necessidade de se repetir as mesmas determinações das normas de origem, mas na faculdade de sua função de ato normativo complementar, a IN RFB n.º 1.436, de 2013, deixa claro uma das obrigações da empresa prestadora dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, qual seja, o dever de comprovar a opção pela tributação substitutiva de que trata seu artigo 1º, fornecendo à empresa contratante (tomadora) declaração de que recolhe a contribuição previdenciária na forma do *caput* do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, conforme modelo previsto no Anexo III da referida Instrução Normativa, isto porque a substituição previdenciária de que ora se trata passou a ser, a partir de dezembro de 2015, uma faculdade das empresas listadas nos artigos 7º e 8º daquela lei.

10.2.1. E isto tem relevância porque, caso não comprove a opção da substituição nos termos da Lei n.º 12.546, de 2011, a retenção continuará sendo no percentual anteriormente previsto da Lei n.º 8.212, de 1991, de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

11. Destaca-se que a consultante não apresentou todos os detalhes relativos à forma como os serviços são prestados pela empresa contratada, limitando-se a dizer que esses serviços são de manutenção preventiva e corretiva (de elevadores, presume-se, pois a prestadora tem essa denominação no seu nome), com fornecimento de material e cobertura de risco inclusos no valor mensal, executados indiretamente, no regime de empreitada por preço global, e sem cessão de mão-de-obra exclusiva (os empregados prestam serviços também a outros órgãos e empresas no decorrer do mês).

11.1. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, demandada a respeito de tema semelhante (retenção previdenciária sobre os serviços de manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, executados por intermédio de cessão de mão-de-obra ou empreitada), firmou entendimento nos termos da Solução de Consulta n.º 156 – Cosit, de 17 de junho de 2015 (DOU de 01/07/2015), cujos excertos pertinentes a seguir se reproduzem:

8. *O art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, dispõe sobre o instituto da retenção na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e empreitada com a seguinte dicção:*

*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

[...]

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

[...]

III - empreitada de mão-de-obra: (destacou-se)

9. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê o que segue:

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.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

[...]

III - construção civil:

[...]

§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra. (original sem destaque)

10. Pelos contornos do instituto da retenção trazidos pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e pelo art. 219 do RPS, de 1999, a empresa que contratar determinados serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra ficará obrigada a reter e a recolher 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Indispensável, portanto, conhecer as características da contratação mediante cessão de mão de obra e empreitada.

11. O § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, assim conceitua cessão de mão de obra:

Art. 31. [...]

§ 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. (original sem destaque)

12. Esse conceito também é apresentado pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que explicita, com maior detalhamento, os elementos objetivos dessa definição. Confira-se:

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. (destacou-se)

13. Segundo a conceituação acima reproduzida, pode-se dizer que ocorre cessão de mão-de-obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos;
- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

14. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

15. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

16. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

17. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), não há que se falar em cessão de mão-de-obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

18. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

19. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

20. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação 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 levadas a cabo.

21. Ainda com referência à colocação do trabalhador à disposição do tomador, transcreve-se, a seguir, excertos da Solução de Consulta Cosit nº 312, de 6 de novembro de 2014, que apresenta elementos outros para possibilitar a identificação desse requisito:

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 nº 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 nº 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. Um terceiro fator essencial à configuração da cessão de mão-de-obra para fins da LOCSS é que o serviço seja prestado nas dependências do contratante ou nas de terceiros alheios à

relação jurídica (art. 31, § 3º): se o serviço for prestado nas dependências do contratado, não será devida a retenção de que trata o art. 31, caput, diante da inexistência de 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 nº 8.212/91, Decreto nº 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 evidência, 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. (destaques do original)

22. Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação de determinados serviços se der mediante empreitada de mão de obra (art. 31, § 4º, III, da Lei nº 8.212/1991 e art. 219, § 3º, do RPS). Assim, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, a definição de empreitada, para fins da retenção previdenciária, trazida pela Instrução Normativa nº 971, de 2009:

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

23. A cessão de mão-de-obra é originada do chamado locatio operarum, com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão-de-obra tem sua origem no locatio operis, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

24. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que, na empreitada, a relação de negócio é estabelecida entre tomador e prestador e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele.

25. Fixadas as características da prestação de serviços mediante cessão ou empreitada de mão de obra, cumpre analisar, a seguir, quais seriam os serviços que, uma vez executados nessas condições, estariam sujeitos ao instituto da retenção.

Dos serviços sujeitos à retenção

26. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seus artigos 117 e 118, relaciona os serviços que estão obrigados à retenção. Confira-se:

Art. 117. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em [...];

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a [...];

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

IV - natureza rural, que se constituam em [...];

V - digitação, que compreendam a [...];

VI - preparação de dados para processamento [...].

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

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. (original sem destaque)

27. *Observa-se, por relevante, que essas listagens são exaustivas, como expressamente reconhece o art. 119 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, in verbis:*

*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. (g.n.)

28. *Importa ressaltar, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, especifica, em dispositivo à parte, as atividades que se submetem ao instituto da retenção no âmbito da construção civil. Confira-se:*

*Art. 142. **Na construção civil, sujeita-se à retenção** de que trata o art. 112, observado o disposto no art. 145:*

I - a prestação de serviços mediante contrato de empreitada parcial, conforme definição contida na alínea b"do inciso XXVII do art. 322;

II - a prestação de serviços mediante contrato de subempreitada, conforme definição contida no inciso XXVIII do art. 322;

III - a prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo VII,
e

IV - a reforma de pequeno valor, conforme definida no inciso V do art.
322. (original sem destaque)

29. Cingindo-se a esses dispositivos, verifica-se que o artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, relaciona os serviços sujeitos à retenção quando “contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada” (g.n.), ao passo que o artigo 118 discrimina aqueles obrigados à retenção se executados “mediante cessão de mão de obra” (destacou-se), sendo exaustivas as listagens em ambos os casos.

30. Dessa forma, para que os serviços prestados fiquem sujeitos à retenção previdenciária de 11% é indispensável que eles sejam prestados mediante cessão de mão de obra ou por empreitada, conforme o caso, e estejam relacionados nas referidas listagens.

31. Verifica-se, também, que, no âmbito da construção civil, ficam sujeitos à retenção os serviços relacionados no art. 142 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, quando executados mediante empreitada ou cessão de mão de obra (art. 117, III, c/c art. 142, III).

32. Releva notar, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seu artigo 143, excluiu, do campo de incidência da retenção, alguns serviços de construção civil, como se pode conferir a seguir:

Art. 143. Não se sujeita à retenção, a prestação de serviços de:

I - administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;

II - assessoria ou consultoria técnicas;

III - controle de qualidade de materiais;

IV - fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;

V - jateamento ou hidrojateamento;

VI - perfuração de poço artesiano;

VII - elaboração de projeto da construção civil;

VIII - ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);

IX - serviços de topografia;

X - instalação de antena coletiva;

XI - instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;

XII - instalação de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;

XIII - instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;

XIV - locação de caçamba;

XV - locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra; e

XVI - fundações especiais.

Parágrafo único. Quando na prestação dos serviços relacionados nos incisos XII e XIII do caput, houver emissão de nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços relativa à mão-de-obra utilizada na instalação do material ou do equipamento vendido, os valores desses serviços integrarão a base de cálculo da retenção. (destacou-se)

33. De acordo com esses dispositivos, os serviços de instalação de aparelhos de ar condicionado não se sujeitam à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Também não estão obrigados à retenção os serviços de instalação de sistemas de ar condicionado, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil. Contudo, se houver emissão de nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços relativa à mão de obra utilizada na instalação de sistemas de ar condicionado ou do equipamento vendido, o valor dessa mão de obra ficará sujeito à retenção.

34. Definidos os serviços que, potencialmente, estão sujeitos ao instituto da retenção, cabe analisar se os serviços identificados nesta consulta integram ou não o campo de incidência da retenção.

Das atividades contratadas

35. A Consulente, segundo informa, celebrou contratos para a prestação de serviços continuados de manutenção preventiva e corretiva de elevadores, plataformas de elevação e de aparelhos de ar condicionado.

36. Os serviços de manutenção de aparelhos de ar condicionado apresentam a seguinte estrutura classificatória junto à CNAE 2.0:

Seção F – Construção

Divisão 43 – Serviços especializados para construção

Grupo 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

Classe 4322-3 – Instalações hidráulicas, de sistemas de ventilação e refrigeração

Subclasse 4322-3/02 – Instalação e Manutenção de Sistemas Centrais de Ar Condicionado, de Ventilação e Refrigeração

37. Por sua vez, os serviços de manutenção preventiva e corretiva de elevadores e plataformas de elevação estão assim classificados:

Seção F – Construção

Divisão 43 – Serviços especializados para construção

Grupo 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

Classe 4329-1 – Obras de instalações em construções não especificadas anteriormente

Subclasse 4329-3/02 – Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes (destacou-se)

38. Como se vê, os serviços de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração e os de instalação, manutenção e reparação de elevadores e similares encontram-se inseridos na Seção F – Construção e na Divisão 43 - “Serviços Especializados para Construção”. As Notas Explicativas relativas a essa Divisão dispõem que ali estão relacionadas atividades que “fazem parte do processo de construção”, com as seguintes características:

Esta divisão compreende a execução de partes de edifícios ou obras de infra-estrutura, tais como: a preparação do terreno para construção, a instalação de materiais e equipamentos necessários ao funcionamento do imóvel e as obras de acabamento.

[...]

Esta divisão compreende também as obras de instalações prediais que permitem o funcionamento e a operação do edifício. Normalmente estas atividades são realizadas conjuntamente à fase de construção, sendo que algumas partes desses serviços podem ser concluídas em um período pré-fixado.

Estas atividades incluem as instalações hidráulicas, as instalações de sistemas de calefação e de ar condicionado, antenas, sistemas de alarme e outras instalações elétricas, sistemas de irrigação automáticos, elevadores e escadas rolantes, etc. Também estão incluídos os serviços de tratamento térmico e acústico, alvenaria, refrigeração comercial, a instalação de sistemas de iluminação e de sinalização luminosa e iluminação de rodovias, ferrovias, aeroportos, portos, etc. (destacou-se)

39. Já as Notas Explicativas do Grupo 432 – “Instalações Elétricas, Hidráulicas e Outras Instalações em Construções” acrescentam:

Este grupo compreende as atividades de instalação, alteração, manutenção e reparo de materiais e equipamentos necessários ao funcionamento de todos os tipos de construções. (g.n.)

40. Vê-se, assim, que, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, os serviços de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração (CNAE 4322-3/02) e os de instalação, manutenção e reparação de elevadores (CNAE 4329-3/02) inserem-se no âmbito da “construção”, sendo considerados serviços especializados de construção civil.

41. Ratifica esse enquadramento o Manual de Orientação da Codificação na CNAE Subclasses – Publicação Eletrônica – Atualizada até 2011 (www.subcomissao.fazenda.pr.br - Codificação de Atividades), elaborado pela Subcomissão Técnica da Subclasse CNAE, organizada no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, quando assim dispõe:

1.5.2.3 Serviços de Manutenção e Reparação

[...]

As unidades de instalação, manutenção e reparação de equipamentos incorporados às edificações, tais como elevadores, escadas rolantes e outros, que não são produtoras destes bens, são enquadradas na Divisão 41 construção civil, em subclasses específicas.

Exemplos:

[...]

4322-3/02- Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração.

4329-1/03 - Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes – exceto de fabricação própria. (original sem destaque)

42. Identificados tais serviços como sendo do ramo de construção civil e tomando-se como premissa de que o seu executor não é o fabricante, passa-se a analisar, a seguir, se esses serviços estão ou não relacionados entre aqueles sujeitos ao instituto da retenção.

43. O art. 117 da Instrução Normativa nº 971, de 2009, em seu inciso III, insere, entre os serviços sujeitos à retenção quando contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, os de “construção civil”. Por sua vez, o art. 142 do mesmo ato, que traz a relação dos serviços de “construção civil” que estão obrigados à retenção, incluiu, como sujeita a tal incidência, a “prestação de serviços tais como os discriminados no Anexo VII”.

44. Reportando-se ao Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o qual relaciona as “OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL”, verifica-se que as atividades de “instalação e manutenção de sistemas centrais

de ar condicionado, de ventilação e refrigeração” (CNAE 4322-3/02) e a “instalação, manutenção e reparação de elevadores” (CNAE 4329-3/02), quando não executadas pelo fabricante, encontram-se expressamente identificadas como SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

45. Dentro desses contornos jurídicos, tais serviços, por configurarem atividade do ramo de construção civil, em princípio, ficam sujeitos à retenção de que trata o art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, quando contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada segundo o que dispõe o art. 117, III, c/c ar. 142, III, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

46. Importa observar, ainda, como já exposto no título anterior, que a instalação de aparelhos de ar condicionado não se sujeita à retenção nos termos do art. 143, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. Já a instalação de sistemas de ar condicionado fica desobrigada da retenção quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil, mas, se houver emissão de nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços relativa à mão de obra utilizada nessa instalação, o valor dessa mão de obra integrará a base de cálculo da retenção (art. 143, inciso XII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009).

47. Convém ressaltar, porém, que a manutenção de aparelhos de ar condicionado e de sistemas de ar condicionado não se encontra amparada pela norma excludente, tampouco os serviços de instalação e manutenção de elevadores e equipamentos afins.

48. No tocante à indagação da Consulente quanto ao que se deve entender por “colocação de equipe à disposição do contratante nos contratos de manutenção preventiva e corretiva” de elevadores e de aparelhos e sistemas de ar condicionado, destaca-se, desde logo, que a existência dessa equipe somente foi imposta como condição para a incidência da retenção nos serviços de “manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente”, inexistindo previsão semelhante para os serviços de “construção civil” tratados no art. 117, III, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

49. Como os serviços manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas de ar condicionado estão disciplinados no art. 117, III, e art. 142, III, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, tais serviços não se enquadram no inciso XIV do art. 118 desse mesmo ato, o qual dispõe, genericamente, sobre a “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”.

50. Trata-se do emprego da regra de hermenêutica de solução de antinomia jurídica que determina a utilização do critério da especialidade, por meio do qual a norma que rege a conduta de maneira mais específica deve ser aplicada em detrimento da norma de caráter geral.

51. Pelo citado critério da especialidade, deve-se empregar a norma inserta no art. 117, III, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, e não a norma geral consubstanciada no art. 118, XIV, da referida Instrução Normativa. Assim, os serviços de manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas de ar condicionado ficam sujeitos à retenção de 11% descrita no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos do art. 117, III, c/c art. 142, III, daquela Instrução Normativa.

52. Nesse contexto, a existência de equipe à disposição do contratante não constitui elemento distintivo para incidência da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, considerando que, no presente caso, basta que os serviços sejam contratados mediante empreitada ou cessão de mão de obra. A

inexistência de equipe à disposição do contratante somente se aplica à manutenção de instalações, máquinas e equipamentos em geral, prevista no art. 118, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, não se estendendo à hipótese trazida neste processo de consulta.

53. *Já no que diz respeito ao primeiro questionamento, em que se indaga “se a manutenção preventiva e/ou corretiva de aparelhos e equipamentos (especialmente de ar condicionado, elevador, plataforma elevatória etc.), decorrentes de contrato de trato contínuo, enquadra-se no conceito de cessão de mão de obra”, cumpre esclarecer que o processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro. Não se apresenta como instrumento hábil para proceder à subsunção do fato à norma ou para informar como proceder na situação em que especifica. Cabe ao próprio contribuinte ou ao responsável tributário aplicar a norma no caso concreto, observando as características da contratação mediante cessão de mão de obra ou empreitada acima expostas.*

54. *Por fim, importa observar que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, quando foi instituída a retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, ficaram os órgãos públicos da administração direta, as autarquias e as fundações de direito público, sujeitos a tal retenção ao contratarem serviços mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, observadas as regras acima expostas (tipo do serviço, continuidade, local da prestação etc.) consoante § 2º do art. 260 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, e § 2º do art. 71 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.*

11.2. Assim, cabe à consulente verificar, de acordo com o contrato assinado e na forma como os serviços são prestados, se tais serviços se coadunam com as diretrizes orientadoras e definidoras desse tipo de desenvolvimento de atividade, para, ao final, promover a devida retenção previdenciária de que trata a Lei nº 12.546, de 2011, isto porque esta lei remete o conceito de cessão de mão-de-obra aos ditames do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, esmiuçado nos termos da Solução de Consulta nº 156 – Cosit, de 2015.

11.2.1. Neste ponto, convém salientar e destacar a orientação constante no item 53 da Solução de Consulta tomada por parâmetro, segundo a qual, “o processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro. **Não se apresenta como instrumento hábil para proceder à subsunção do fato à norma ou para informar como proceder na situação em que especifica. Cabe ao próprio contribuinte ou ao responsável tributário aplicar a norma no caso concreto, observando as características da contratação mediante cessão de mão de obra ou empreitada acima expostas.**” (destaques de acréscimos)

11.3. De acordo com o artigo 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo (na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30 de novembro de 2013).

11.3.1. Nestes termos, a presente solução de consulta encontra-se vinculada parcialmente à Solução de Consulta nº 156 – Cosit, de 2015, relativamente à caracterização do conceito de cessão de mão-de-obra e empreitada, bem como ao fato de que os serviços de

manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, executados por intermédio de cessão de mão-de-obra ou empreitada, são submetidos à retenção previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Dessa forma, nos termos do artigo 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011, a retenção deverá ser no percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

11.4. Por analogia, há que se aplicar essa mesma orientação administrativa objeto da Solução de Consulta n.º 156 – Cosit, de 2015, à retenção previdenciária de que trata o parágrafo 6º do artigo 7º da Lei n.º 12.546, de 2011, eis que este parágrafo se reporta à prestação dos serviços mediante cessão de mão-de-obra, na forma definida pelo artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Conclusão

13. À vista do exposto, e respondendo o questionamento da consulente, conclui-se que os serviços de manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, quando não realizados pelo próprio fabricante, são considerados serviços de construção civil para fins de incidência da retenção de que tratam os artigos 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e 7º, parágrafo 6º da Lei n.º 12.546, de 2011, e, caracterizada a cessão de mão-de-obra ou empreitada na prestação desses serviços, ficam sujeitos à retenção previdenciária, não se apresentando como elemento distintivo para definir tal incidência a existência ou não de equipe à disposição do contratante.

13.1. Comprovada pela prestadora dos serviços a opção pela tributação substitutiva de que trata a Lei n.º 12.546, de 2011, a retenção previdenciária deverá ser feita no percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

Encaminhe-se à Coordenadora da Copen – Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação.

assinado digitalmente
WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit03

16. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

17. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit