



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 668 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA
CARACTERIZAÇÃO. REQUISITO.

É da essência do conceito de cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante 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.

CONTRATOS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO
CARACTERIZAÇÃO.

Nos contratos analisados a forma como os serviços são prestados não se subsume no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que o conteúdo das informações constantes nas obrigações das contratadas e da contratante não permitem visualizar os requisitos necessários a essa caracterização, mormente, o da colocação de empregados à disposição da contratante.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 31, parágrafo 3º; RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, artigo 219, parágrafos 1º a 3º; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 115, parágrafos 1º a 3º, 116 e 117; e Solução de Consulta n.º 312 - Cosit, de 6 de novembro de 2014.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSULTA. FALTA DE ELEMENTOS. INEFICÁCIA PARCIAL

A consulta acerca da interpretação da legislação tributária é parcialmente ineficaz quando não contiver os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, artigo 18, inciso XI.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, sociedade limitada que se identifica atuando, dentre outros, no ramo de exploração e administração de centros comerciais, esportivos e de estacionamento de automóveis, por meio de procurador legalmente constituído protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam o *caput* e parágrafo 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Relata a consulente que, em seu espaço físico, organiza e promove periodicamente eventos relacionados ao lançamento de produtos novos ou promoção de datas festivas (natal, páscoa, dia dos pais, dia das mães etc) e, como não detém expertise, material necessário e pessoal, contrata empresas especializadas em atendimento ao público, recepção, promotória, animação e garçons, bem como aquelas que fornecem a estrutura eventualmente necessária para tanto (palcos, decorações e instalações elétricas).

2.1. Segundo a consulente, a contratação dessas empresas é feita de forma pontual e a responsabilidade, orientação técnica e disciplinar, direção e organização são das empresas contratadas.

2.2. Entende a consulente que esses tipos de contratações não se enquadram no conceito de cessão de mão-de-obra de que trata o artigo 3º, parágrafo 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, portanto, não devendo ocorrer a retenção do *caput* desse artigo, pois: os funcionários das empresas contratadas não ficam à disposição da contratante (consulente); não há qualquer subordinação entre esses funcionários e a contratante; os serviços não são de maneira contínua, mas eventual; e, não há previsão de retenção sobre o valor devido pela locação de estrutura e materiais.

3. Após analisar brevemente o conceito de cessão de mão-de-obra de que trata o artigo 31, parágrafo 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, a consulente faz um resumo dos casos que quer ver dirimidos seus questionamentos, apresentando suas interpretações pela inocorrência da retenção previdenciária nos seguintes termos:

a) Contratos de locação de decorações, em que a contratada também faz a montagem e desmontagem dos materiais locados com pessoal próprio ou por ela terceirizados (com os valores discriminados nos contratos e que ela exige ser empregados seus ou a ela associados), não sendo essas atividades o objeto principal, que é a locação de materiais de decoração, e não caracterizam também serviços contínuos;

b) Contratos de locação de materiais de decoração similar à situação analisada na alínea anterior, onde o objeto contratual acessório (montagem e desmontagem) é indissociável do principal (locação de materiais decoração), bem como não há que se falar em continuidade;

c) Contratos em que há locação de plataformas e itens de mostruários, com a montagem e desmontagem como objetos acessórios à locação, mas com execução efetuada exclusivamente por pessoal da locadora (contratada), sem interferência direta de empregado da consulente (locatária) e sem qualquer continuidade;

d) Contratos que abrangem: prestação de serviços de promotória no posto de trocas na campanha do Dia das Mães; recepção e interação com os clientes, que compreende a disposição de vários promotores em determinados números de dias; prestação dos serviços de

promotoria no posto de trocas Dia dos Pais; recepção, interação, controle de entrada e atendimento ao público, com execução e coordenação dessas atividades pela contratada por meio de seus promotores e coordenadores, após a consulente apresentar as diretrizes básicas sobre os eventos que deseja realizar, sendo os serviços executados de modo pontual (curta duração, sem continuidade, em média, quinze dias) e não ficando empregados à disposição da contratante (consulente), ou seja, as ordens são exclusivas da contratada, conforme cláusula contratual, não havendo assim qualquer subordinação dos empregados da contratada à contratante; serviços de promotoria e organização de estoque no posto de trocas na campanha dos Namorados 2016, recepcionando, interagindo e atendendo ao público, e compreendendo a disposição de vários promotores em determinados números de dias; serviços de promotoria na decoração do Natal 2015 e interatividade Natal 2015, compreendendo a recepção, interação, controle de entrada e atendimento; serviços de promotoria e estoquista do posto de troca da campanha do Natal 2015; serviços de promotoria ação Parque ..., recepcionando e interagindo com os clientes durante o evento; e os serviços de divulgação e promotoria do evento temático “Parque ...”, envolvendo a divulgação do parque no lançamento do filme, a recepção, interação e atendimento dos clientes participantes do evento;

e) Prestação de serviços nos eventos de Páscoa, entrega de convites e promoção de produtos, com duração de dois a cinco dias, com clara inexistência de cessão de mão-de-obra; e,

f) Realização de dois coquetéis em um mês nas dependências da contratante, com montagem do espaço e preparação dos alimentos a serem servidos, bem como utilização de garçons, seguranças, gerentes de organização etc, com definição das diretrizes e recomendações pela contratante (consulente), mas cabendo à contratada a coordenação e comando das equipes durante a realização dos eventos, por conseguinte, a natureza do evento não comporta relação direta de subordinação e nem caracteriza continuidade.

4. Assim, em relação aos contratos e serviços colocados em discussão, a consulente entende não haver caracterização de cessão de mão-de-obra no que tange aos contratos e serviços referidos nas alíneas “d” a “f” do item 3, devido a ausência de colocação, à disposição da consulente, de segurados que realizem serviços contratados e os serviços com essas características não são contínuos; e não haver caracterização de cessão de mão-de-obra no que tange aos contratos mencionados nas alíneas “a” a “c” do item 3, visto que se trata de locação de bens, não há colocação, à disposição da consulente, de segurados que realizem os serviços contratados, e a relação mantida com essas empresas não pode ser compreendida como de caráter contínuo, tempo em que pergunta se está correto o seu entendimento.

Fundamentos

5. Importa destacar 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.

6. 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 consultante 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 consultante (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6.1. 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.

7. Conforme se verifica, a consultante apresenta, como fundamentação de suas dúvidas, o artigo 31, *caput* e parágrafo 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, que trata do conceito de cessão de mão-de-obra para efeito da retenção previdenciária de 11% (onze por cento).

7.1. Quanto à caracterização ou não da cessão de mão-de-obra de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, nota-se que este artigo dispõe sobre o instituto da retenção previdenciária na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, com extensão desse conceito à empreitada de mão-de-obra, segundo se depreende dos excertos a seguir reproduzidos, na redação atualizada até a Lei n.º 11.941, de 27 de maio 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.

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

(...)

III - empreitada de mão-de-obra;

7.2. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999 (na redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 9 de junho de 2003), 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.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

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

(...)

XV – manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI – montagem;

(...)

XXII – promoção de vendas e eventos;

(...)

§ 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.

7.3. Conforme se verifica, nos termos do instituto da retenção de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, regulamentado pelo artigo 219 do RPS, 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.

8. Nos termos postos, torna-se indispensável conhecer as principais características da contratação por intermédio da cessão de mão-de-obra e da empreitada de mão-de-obra.

8.1. Como reproduzido nas linhas anteriores, o conceito de cessão de mão-de-obra encontra-se tipificado no parágrafo 3º do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e regulamentado pelo parágrafo 1º do artigo 219 do RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999. Esse conceito foi melhor esmiuçado quando da emissão da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, que explicita, no artigo 115 e parágrafos, com maior detalhamento, os elementos objetivos desse conceito, quais sejam:

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 n.º 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.

8.2. Na forma determinada pelo artigo 115 e parágrafos da IN RFB n.º 971, de 2009, 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. Assim, três seriam os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja caracterizada como cessão de mão-de-obra, a saber: os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante; os serviços

prestados devem ser contínuos; e a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

8.3. 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.

8.3.1. 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.

8.4. 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.

8.4.1. 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 artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

8.5. 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.

8.5.1. 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.

8.5.2. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disposição da mão-de-obra à contratante, 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.

8.5.3. Ainda com referência à colocação do trabalhador à disposição do tomador, transcreve-se, a seguir, excertos da Solução de Consulta n.º 312 - Cosit, de 6 de novembro de 2014, que apresenta outros elementos 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 n.º 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.º 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 n.º 8.212/91, Decreto n.º 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 constatado 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)*

8.5.4. Relevante aqui esclarecer que o termo “subordinação” utilizado na solução de consulta mencionada não foi empregado 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.

8.5.5. 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.

9. Como se disse, 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 (artigo 31, parágrafo 4º, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e artigo 219, *caput* e parágrafo 3º, do RPS). Assim, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, o conceito de empreitada, para fins da retenção previdenciária, trazida pela Instrução Normativa RFB 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.

9.1. 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.

9.2. 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.

9.3. Entretanto, a relevância desse conceito (empreitada de mão-de-obra) está diretamente ligado somente aos serviços listados nos dispositivos legal, regulamentar e normativo, sujeitando-se à retenção quando se tratar de prestação de serviço de limpeza, conservação e zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais e digitação e preparação de dados para processamento, tudo, conforme o parágrafo 3º do artigo 219 do RPS e artigo 117 da IN RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, esta, reproduzida a seguir:

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 varrição, lavagem, enceramento ou em 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 - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;

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 desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;

VI - 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.

10. Feitas essas considerações a respeito dos conceitos de cessão de mão-de-obra e empreitada de mão-de-obra, e considerando que cabe à consulente verificar se efetivamente os serviços colocados sob consulta se subsumem no conceito de cessão ou empreitada de mão-de-obra que trata a legislação aqui tomada por fundamento, far-se-á, a seguir, análise interpretativa dos contratos mencionados, isto porque, conforme já mencionado, 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, a exemplo da não prestação dos serviços nas formas alegadas e contratadas.

10.1. As características do contrato mencionado na alínea “a” do item 3 implica em se reconhecer que seu objetivo é a locação de materiais e equipamentos e a prestação de serviços, visando o fornecimento, montagem, instalação, manutenção e desmontagem daqueles para o evento natalino de 2015, com as seguintes particularidades:

a) por parte da contratada: fornecimento de todos os materiais e equipamentos sob a forma de locação; prestação dos serviços com seus sócios, prepostos ou empregados, com número suficiente a essa prestação e por sua conta e risco; recrutar, remunerar, empregar e formar, sob sua exclusiva responsabilidade, o pessoal necessário à execução dos serviços; e faculdade de subcontratar o fornecimento de materiais e equipamentos, inclusive, pessoal.

b) por parte da contratante (consulente): fornecer à contratada todas as informações necessárias à execução dos serviços; contratar o transporte para a entrega e retirada dos materiais e equipamentos locados, com indicação dos transportadores pela contratada; não há nenhum vínculo empregatício de responsabilidade da contratante (consulente) com relação ao pessoal que a contratada empregar, direta ou indiretamente, para execução dos serviços, sendo de exclusiva responsabilidade da contratada todas as despesas de pessoal, inclusive os encargos tributários, trabalhistas e previdenciários; e poderá exercer a fiscalização dos serviços sempre que entender necessário e sem prévia comunicação à contratada.

10.1.1. Conforme se verifica pelas características postas em evidência nesse contrato, trata-se, sem sombra de dúvidas, de uma locação de materiais e equipamentos que envolve a prestação de serviços para sua montagem, manutenção e desmontagem, e que, a princípio, poderia ser enquadrado nos incisos XV e XVI do parágrafo 2º do artigo 219 do RPS, entretanto, em contraste com as características identificadoras do conceito de cessão de mão-de-obra tipificado no termos do artigo 31, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, de 1991, e do artigo 219, parágrafo 1º do RPS, bem como esmiuçado tecnicamente nas determinações constantes no artigo 115, parágrafos 1º a 3º da IN RFB n.º 971, de 2009, conclui-se que o objeto de que trata o contrato colocado sob apreciação desta consulta, na forma como os serviços são prestados, não se subsume no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que ausente pelos menos um dos requisitos necessários a essa caracterização, qual seja, a colocação de empregados à disposição da contratante.

10.1.2. Cabe destacar que o contrato ora sob apreciação é taxativo quanto dispõe que prestação dos serviços será efetivada por intermédio dos sócios, prepostos ou empregados da contratada, com número suficiente a essa prestação, e por sua conta e risco, ou seja, em momento algum há qualquer subordinação desses prestadores à tomadora (consulente), que apenas limita-se a dar informações necessárias à execução dos serviços.

10.1.3. Por outro lado, ainda que tentasse enquadrar o objeto desse contrato como uma possível empreitada de mão-de-obra (artigo 116 da IN RFB n.º 971, de 2009), observa-se que a determinação normativa constante na referida Instrução Normativa, quando se reporta à retenção sobre àquela, o faz nos casos específicos ali descritos, a saber: também haverá a retenção quando na execução, por empreitada de mão-de-obra, nos seguintes e exclusivos serviços de limpeza, conservação e zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais e digitação e preparação de dados para processamento, portanto, não se podendo alinhar o caso ora discutido em nenhum dessas especificações.

10.1.4. Neste sentido, arrematando-se com o dito em linhas pretéritas, se a empresa contratante dos serviços não puder dispor dos empregados que irão executar os serviços contratados, coordenando a prestação desses serviços, não ocorre a chamada “ficar a

disposição”, e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão-de-obra discriminada no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

10.2. As características do contrato mencionado na alínea “b” do item 3 implica em se reconhecer que seu objetivo é a prestação dos serviços de desenvolvimento, montagem, desmontagem e realização de evento, compreendendo o fornecimento, locação e instalação de todos os objetos, cenário, equipamentos e materiais necessários à sua execução, com as seguintes particularidades:

a) por parte da contratada: é a única, completa, total e exclusiva responsável pela qualidade e execução dos serviços; responsável pelo fornecimento de toda a mão-de-obra para execução dos serviços, estando esta sob sua única e exclusiva responsabilidade; fornecer, sob a forma de locação, todos os equipamentos; obedecer aos procedimentos administrativos adotados pela contratante; contratar, em seu nome, todas as pessoas envolvidas na execução dos serviços; substituir imediatamente qualquer membro da equipe que realiza os serviços, a critério exclusivo da contratante; acatar as supervisões e deliberações da contratante; e, estão incluídos no preço o valor relativo à locação dos equipamentos, peças necessárias à instalação e manutenção, e toda a mão-de-obra relativa a esses serviços (prepostos da contratada ou terceirizados).

b) por parte da contratante (consulente): ação fiscalizadora; e utilizar os equipamentos de acordo com as especificações técnicas informadas pela contratada.

10.2.1. Verifica-se pelas características postas em evidência que se trata de prestação de serviços de desenvolvimento, montagem, desmontagem e realização de evento, serviços esses que englobam o fornecimento, a locação e a instalação de todos os objetos, cenário, equipamentos e materiais necessários à sua execução, caracterizando-se como locação de vários objetos, equipamentos e materiais, envolvendo a prestação de serviços para sua montagem, manutenção e desmontagem, e que, a princípio, poderia ser enquadrado nos incisos XV e XVI do parágrafo 2º do artigo 219 do RPS, entretanto, em contraste com as características identificadoras do conceito de cessão de mão-de-obra tipificado no termos do artigo 31, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, de 1991, e do artigo 219, parágrafo 1º do RPS, bem como esmiuçado tecnicamente nas determinações constantes no artigo 115, parágrafos 1º a 3º da IN RFB n.º 971, de 2009, conclui-se que o objeto de que trata o contrato colocado sob apreciação desta consulta, na forma como os serviços são prestados, não se subsume no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que o conteúdo da informações constantes nas obrigações da contratada e da contratante não permitem visualizar os requisitos necessários a essa caracterização, mormente, o da colocação de empregados à disposição da contratante.

10.2.2. Nesse tipo de contrato destaca-se que o contratado tem como uma de suas obrigações a responsabilidade única, total, completa e exclusiva pela execução dos serviços, ou seja, indica que todo o serviço é desenvolvido sem que haja a participação da contratante, exceto pelo poder desta de fiscalizar, sem, entretanto, os empregados da contratada ficarem à sua disposição, eis que o contrato é totalmente silente quanto a essa possibilidade.

10.2.3. Da mesma forma, não se pode enquadrar o objeto desse contrato como uma possível empreitada de mão-de-obra (artigo 116 da IN RFB n.º 971, de 2009), eis que, conforme mencionado anteriormente, a determinação normativa constante na citada Instrução Normativa, quando se reporta à retenção sobre àquela, diz respeito unicamente aos casos

específicos ali descritos (artigo 117, incisos I a VI), portanto, não se podendo alinhar o caso ora discutido em nenhum desses incisos.

10.2.4. Arrematando-se, então, se a empresa contratante dos serviços não puder dispor dos empregados que irão executar os serviços contratados, coordenando a prestação desses serviços, não ocorre a chamada “ficar a disposição”, e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão-de-obra discriminada no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

10.3. As características do contrato mencionado na alínea “d” do item 3, relativo aos serviços de promotoria no posto de trocas na campanha do Dia das Mães, recepcionando e interagindo com os clientes, compreende a disposição de vários promotores em determinados números de dias, com as seguintes particularidades:

a) por parte da contratada: responsável pelo fornecimento de toda a mão-de-obra necessária e suficiente para execução dos serviços, sob sua única e exclusiva responsabilidade; prestar os serviços exclusivamente por intermédio de seus empregados e colaboradores com competência para tal; cumprir as normas e rotinas definidas pela contratante; ser responsável por qualquer dano material ou moral causada por seus empregados; substituir empregado que seja considerado inconveniente pela contratante; a permanência dos empregados da contratada no interior das instalações da contratante constitui-se em mera condição para realização dos serviços, não caracterizando, em hipótese alguma, subordinação, exclusividade ou vínculo com a contratante; e não haverá qualquer ingerência da contratante na administração da contratada, tampouco nos empregados, prepostos utilizados na prestação dos serviços.

b) por parte da contratante (consulente): fornecer à contratada todas as informações a respeito da forma como os serviços deverão ser prestados; e poderá fiscalizar toda a prestação dos serviços pela contratada, sem prejuízo da responsabilidade exclusiva e integral desta.

10.3.1. Verifica-se pelas características postas em evidência que se trata de prestação de serviços de promotoria no posto de trocas da campanha do Dia das Mães, caracterizando-se como recepção e interação entre os prestadores de serviços da contratada e os clientes da contratante, no que tange a trocas de cupons no período da promoção, sendo essa prestação de serviços, por cláusula tipificada no contrato, como de inteira e exclusiva responsabilidade da contratada, inclusive, estando também tipificado em cláusula que a contratante não fará qualquer ingerência na administração da contratada, tampouco nos empregados e prepostos utilizados na prestação dos serviços, ou seja, não há qualquer subordinação dos empregados da contratada ao comando da contratante.

10.3.2. É de salientar que o tipo de atividade objeto desse contrato pode ser enquadrado no inciso XXII do parágrafo 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social (RPS), ali tipificado como promoção de vendas e eventos, o que, por si só, não pode ser também um daqueles incisos em que o referido parágrafo permite que seja submetido à retenção previdenciária caso prestado por contratação sob o regime da empreitada de mão-de-obra, neste sentido, sequer se pode vislumbrar sobre seu enquadramento nesse conceito de empreitada de mão-de-obra.

10.3.3. Em contraste com as características identificadoras do conceito de cessão de mão-de-obra tipificado no termos do artigo 31, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, de 1991, e do

artigo 219, parágrafo 1º do RPS, bem como esmiuçado tecnicamente nas determinações constantes no artigo 115, parágrafos 1º a 3º da IN RFB n.º 971, de 2009, conclui-se que os serviços de promotoria no posto de trocas na campanha do Dia dos Mães, o objeto de que trata o contrato colocado sob apreciação neste subitem, na forma como os serviços são prestados contratualmente, não se subsumem no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que o conteúdo das informações constantes nas obrigações da contratada e da contratante não permitem visualizar os requisitos necessários a essa caracterização, mormente, o da colocação de empregados à disposição da contratante. Ou seja, se a empresa contratante dos serviços não puder dispor dos empregados que irão executar os serviços contratados, coordenando a prestação desses serviços, não ocorre a chamada “ficar a disposição”, e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão-de-obra discriminada no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

10.4. A consulente também colocou sob questionamento da presente consulta contratos assinados com a mesma empresa tratada no subitem anterior relativos aos seguintes serviços: de promotoria e organização de estoque no posto de trocas na campanha dos Namorados 2016, recepcionando, interagindo e atendendo ao público, e compreendendo a disposição de vários promotores em determinados números de dias; de promotoria na decoração do Natal 2015 e interatividade Natal 2015, compreendendo a recepção, interação, controle de entrada e atendimento; de promotoria e estoquista do posto de troca da campanha do Natal 2015; de promotoria ação Parque ..., recepcionando e interagindo com os clientes durante o evento; e de divulgação e promotoria de evento temático “Parque ...”, envolvendo a divulgação do parque no lançamento de filme, a recepção, interação e atendimento dos clientes participantes do evento.

10.4.1. Da análise dos contratos apresentados relativos a esses serviços, nota-se que todos eles foram feitos basicamente sobre um modelo padrão dessa empresa, com alterações tão inexpressivas que, no bojo das obrigações de ambas as partes, se permite identificá-las como semelhantes, tempo em que guardam exatamente as mesmas características constantes do contrato assinado pela consulente com essa empresa para a prestação dos serviços de promotoria no posto de trocas na campanha do Dia das Mães, portanto, a análise discriminada no subitem 10.3 aqui se aplica integralmente, assim, não havendo necessidade de novas lucubrações relativamente a essas idênticas condições.

10.5. A consulente apresentou cópia de um contrato, cujo objeto é a locação de plataformas e itens de mostruários (alínea “c” do item 3) sem as assinaturas dos signatários, revelando-se apenas como um modelo entre as partes, portanto, ainda que a interessada tenha apresentado as notas fiscais pertinentes aos serviços realizados, deixa-se de analisar a repercussão do pretense modelo de contrato na seara da cessão de mão-de-obra, pois é mediante análise do contrato efetivamente assinado que se poderá identificar as verdadeiras condições em que os serviços foram contratados e prestados, o que não se pode identificar apenas com o contido e discriminado na nota fiscal de serviço.

10.5.1. Segundo a disposição constante no inciso XI do artigo 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, declara-se a ineficácia da consulta neste ponto, uma vez que não contém os elementos necessários à sua solução.

10.6. No que tange ao objeto do contrato relativo à prestação dos serviços de promotoria no posto de trocas Dia dos Pais (citado também na alínea “d” do item 3), esclarece-se que na cópia apresentada não consta as cláusulas 18ª a 22ª, o que impede o conhecimento do

inteiro teor das condições de prestação dos serviços contratados, portanto, deixa-se de analisar a repercussão desse contrato na seara da cessão de mão-de-obra, pois é mediante análise da sua integralidade que se poderá identificar as verdadeiras condições em que os serviços foram contratados e prestados, o que não ocorre no presente caso em face da ausência de várias cláusulas contratuais.

10.6.1. A rigor da disposição constante no inciso XI do artigo 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, declara-se a ineficácia da consulta neste ponto, uma vez que não contém os elementos necessários à sua solução.

10.7. A consulente apresentou algumas notas fiscais relativas à prestação de serviços por duas empresas distintas (alíneas “e” e “f” do item 3), entretanto, não foram anexados ao processo os contratos referentes à forma como esses serviços foram prestados por essas empresas, assim, não havendo como se analisar efetivamente se tais serviços foram ou não executados por intermédio da cessão de mão-de-obra, eis que o conteúdo das notas fiscais de serviços não permitem, por si só, verificar tal ocorrência.

10.7.1. Em face da não apresentação dos contratos, deixa-se de apreciar se a prestação dos serviços mencionada nas alíneas itens “e” e “f” do item 3 foram ou não executados na forma que pudessem ser enquadrados como cessão de mão-de-obra, uma vez que sem os contratos não se pode verificar a ocorrência dos requisitos que caracterizam esse tipo de prestação de serviços.

10.7.2. Na forma da disposição constante no inciso XI do artigo 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, declara-se a ineficácia da consulta neste ponto, uma vez que não contém os elementos necessários à sua solução.

11. De qualquer forma, repita-se, à consulente efetivamente cabe verificar se os serviços objetos dos contratos prestação de serviços e das notas fiscais postos sob consulta se subsumem no conceito de cessão de mão-de-obra de que trata a legislação aqui tomada por fundamento, isto porque, como se disse em linhas anteriores, 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, a exemplo da não prestação dos serviços nas formas alegadas e contratadas.

12. Na exposição de seus questionamentos a consulente sempre tenta estender sua pretensão no sentido de abranger “serviços que eventualmente venham a ser prestados por outras empresas, com as mesmas características do contrato mantido com a ...”, todavia, embora não se possa alargar o entendimento da análise de um contrato para abarcar situações supostamente análogas, a Instrução normativa RFB n.º 1.396, de 2013, determina, em seu artigo 9º (na redação dada pela IN RFB n.º 1.434, de 30 de dezembro de 2013), que “A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.” (sublinhou-se).

Conclusão

13. À vista do exposto, e respondendo os questionamentos da consulente, conclui-se que:

a) é da essência do conceito de cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante 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; e

b) nos contratos analisados na alínea “a” do item 3 (locação de materiais e equipamentos e a prestação de serviços, visando o fornecimento, montagem, instalação, manutenção e desmontagem daqueles para o evento natalino de 2015), na alínea “b” do item 3 (prestação dos serviços de desenvolvimento, montagem, desmontagem e realização de evento, compreendendo o fornecimento, locação e instalação de todos os objetos, cenário, equipamentos e materiais necessários à sua execução), na alínea “d” do item 3 (serviços de promotoria no posto de trocas na campanha do Dia das Mães, recepcionando e interagindo com os clientes; serviços de promotoria e organização de estoque no posto de trocas na campanha dos Namorados 2016, recepcionando, interagindo e atendendo ao público; serviços de promotoria na decoração do Natal 2015 e interatividade Natal 2015, compreendendo a recepção, interação, controle de entrada e atendimento; serviços de promotoria e estoquista do posto de troca da campanha do Natal; serviços de promotoria ação Parque ..., recepcionando e interagindo com os cliente durante o evento; serviços de divulgação e promotoria do evento temático “Parque ...”, envolvendo a divulgação do parque no lançamento do filme, a recepção, interação e atendimento dos clientes participantes do evento), a forma como os serviços são prestados contratualmente não se subsumem no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que o conteúdo das informações constantes nas obrigações das contratadas e da contratante não permitem visualizar os requisitos necessários a essa caracterização, mormente, o da colocação de empregados à disposição da contratante.

14. De acordo. 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

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

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

Ordem de Intimação

16. 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