



---

**Solução de Consulta nº 105 - Cosit**

**Data** 22 de agosto de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF**

**CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda de que trata o art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 647 e 649; PN CST nº 8, de 1986.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte da Cofins de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 459, de 2004, art. 1º; PN CST nº 8, de 1986.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não

estão sujeitos à retenção na fonte da contribuição para o PIS de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 459, de 2004, art. 1º; PN CST nº 8, de 1986.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**CAPTAÇÃO, TRATAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA. RETENÇÃO NA FONTE. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 459, de 2004, art. 1º; PN CST nº 8, de 1986.

## Relatório

A empresa acima qualificada atua no ramo de captação, tratamento e distribuição de água (CNAE 36.00-6-01) e de captação, tratamento e descarte de efluentes (CNAE 38.11-4-00). Ela apresenta consulta a respeito da incidência sobre suas atividades da retenção na fonte das contribuições sociais e do Imposto sobre a Renda previstos, respectivamente, no art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos arts. 647 e 649 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do imposto de Renda – RIR/99).

2. Aduz que os mencionados serviços são realizados “*nos imóveis dos tomadores dos serviços, por meio de estações de tratamento de efluentes (ETE's) que consistem na despoluição da água para reutilização ou descarte, e através de estações de tratamento de água (ETA), cujo objetivo é o tratamento para que água assuma condições potáveis*”. Também destaca que “*toda a responsabilidade pela execução e gerenciamento dos trabalhos ficam a cargo da empresa ora **consulente**, que detêm o "know-how" próprio, sendo esta a responsável técnica e jurídica por tudo que ocorre na estação de tratamento*”.

3. Defende não haver previsão legal de retenção na fonte das contribuições sociais sobre os serviços que presta, bem como nas atividades que desenvolve, não se amoldam ao conceito de cessão de mão de obra previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, uma vez que, após a implantação do sistema de tratamento de água, resíduos e efluentes, praticamente não há interferência humana no processo, a qual, em condições normais, se resume a uma verificação ou medição mensal.

4. Acrescenta que os serviços epigrafados também não constam da lista de serviços sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda de que trata o art. 647 do RIR/99, como também não se enquadram nas disposições do art. 649 do mesmo regulamento.
5. Em face do exposto, consulta se os pagamentos recebidos pelos serviços de tratamento de água e efluentes devem sofrer as retenções na fonte previstas no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e nos arts 647 e 649 do RIR/99.

## Fundamentos

6. Preliminarmente, ressalte-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência pertinente. Da consulta tomo conhecimento.
7. É de bom alvitre ressaltar que a interposição de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente, por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Também se destaca que o instrumento de consulta não se destina a aferir se o consulente de fato pratica as atividades por ele descritas, mas a dirimir a incerteza a respeito da aplicação da legislação.
8. Inicialmente convém reproduzir o *caput* do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003:

*Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.*

9. A IN SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços, ao regulamentar a matéria em análise, assim dispôs em seu art. 1º:

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

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:  
I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;*

*II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;*

*III - fundações de direito privado;*

*IV - condomínios edilícios.*

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

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

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

*III - de segurança e/ou vigilância os serviços que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de valores e de bens patrimoniais, inclusive escolta de veículos de transporte de pessoas ou cargas;*

*IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.*

*[...].*

10. Alicerçado na legislação retrotranscrita, mais especificamente na lista de serviços sobre cuja remuneração recai a retenção na fonte das contribuições sociais, verifica-se que não é possível o enquadramento dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes como “serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber”, visto tratar-se de objetos distintos. Também não há que se falar na incidência do Imposto de Renda na Fonte por meio do art. 649 do RIR/99, visto que o serviço em questão não se adequa aos conceitos de “serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão-de-obra”.

11. Contudo, da leitura da Instrução Normativa verifica-se que a retenção prevista no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, alcança, além dos serviços expressamente citados no artigo, também os serviços profissionais relacionados no § 1º do art. 647 do RIR/99, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do Imposto sobre a Renda.

12. Assim dispõe o referido art. 647, literalmente:

*Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).*

§ 1º *Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:*

1. *administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens);*
2. *advocacia;*
3. *análise clínica laboratorial;*
4. *análises técnicas;*
5. *arquitetura;*
6. *assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço);*
7. *assistência social;*
8. *auditoria;*
9. *avaliação e perícia;*
10. *biologia e biomedicina;*
11. *cálculo em geral;*
12. *consultoria;*
13. *contabilidade;*
14. *desenho técnico;*
15. *economia;*
16. *elaboração de projetos;*
17. *engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas);*
18. *ensino e treinamento;*
19. *estatística;*
20. *fisioterapia;*
21. *fonoaudiologia;*
22. *geologia;*
23. *leilão;*
24. *medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);*
25. *nutricionismo e dietética;*
26. *odontologia;*
27. *organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;*
28. *pesquisa em geral;*
29. *planejamento;*
30. *programação;*
31. *prótese;*
32. *psicologia e psicanálise;*
33. *química;*
34. *radiologia e radioterapia;*
35. *relações públicas;*
36. *serviço de despachante;*
37. *terapêutica ocupacional;*
38. *tradução ou interpretação comercial;*
39. *urbanismo;*
40. *veterinária.*

§ 2º *O imposto incide independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.*

13. Importa aqui destacar que o Parecer Normativo (PN) CST nº 8, de 17 de abril de 1986, publicado no Diário Oficial da União do dia 22 subsequente, tendo como base o art. 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que por sua vez é a matriz legal do art. 647 do RIR/99, estabeleceu os critérios a serem observados em função da incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte, nos casos de prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, conforme transcrição parcial a seguir:

1. Trata-se de analisar o alcance das disposições do art. 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 21 de janeiro de 1986, que deram novo disciplinamento legal à incidência do imposto de renda na fonte sobre remunerações auferidas por pessoas jurídicas pela prestação, a outras pessoas jurídicas, de serviços de natureza profissional.

2. Dispõem os atos legais referidos:

·Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

"Art. 52. O desconto do imposto de renda na fonte, de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 2.030, de 09 de junho de 1983, com a alteração contida no inc. III do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, aplica-se às importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

Instrução Normativa SRF nº 23, de 21 de janeiro de 1986:

I - O imposto de renda na fonte de que trata o art. 52 da Lei nº 7.450, de 23/12/85, incide sobre os serviços constantes da lista anexa, prestados a pessoas jurídicas por pessoas jurídicas civis ou comerciais, independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta (sic) auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.

Antecedentes

3. O entendimento do objetivo subjacente à alteração introduzida no ordenamento jurídico que disciplinava a matéria requer seja invocada a legislação de regência antes da edição da Lei nº 7.450/85.

(...)

7. As dúvidas que surgiram sobre o campo de aplicação do Decreto-Lei nº 2.030/83 se centraram, principalmente, em torno do conceito de profissão e sobre a significação de sociedade civil, ambos evidentemente restritos aos desígnios da lei.

8. Esses aspectos foram objeto de pronunciamento da Secretaria da Receita Federal que, através do Parecer Normativo CST nº 15/83 (DOU de 23/09/83), definiu o entendimento da administração fiscal acerca das questões suscitadas; na oportunidade (subitem 5.3), ficou explicitado que o campo de imposição tributária estava restrito à atividade de prestação de serviços (inerente a sociedades civis), estando fora da faixa de incidência do imposto a venda de serviços, visto tratar-se esta última de atividade imanente a empresas comerciais.

Apreciação

9. O objetivo do art. 52 da Lei 7.450/85 foi dar tratamento isonômico ao regime de tributação na fonte sobre remunerações prestadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, relativamente à execução de serviços de natureza profissional. Assim, foram introduzidas duas importantes alterações na legislação de regência da matéria. A primeira foi no sentido de alargar o campo de incidência da imposição tributária para abranger os rendimentos decorrentes do exercício de profissões não regulamentadas, visto que aqueles oriundos de profissões legalmente regulamentadas já estavam gravados (Decreto-Lei nº 2.030/83). A outra alteração objetivou eliminar a discriminação do tratamento tributário em função da natureza civil ou comercial da sociedade prestadora do serviço.

10. Em virtude dessa última modificação, perde amplitude para efeitos da legislação do imposto de renda a diferença entre prestação de serviços e venda de serviços focalizada no Parecer Normativo CST nº 15/83, antes referido. Já agora não importa que o serviço seja prestado através de sociedade civis ou explorados empresarialmente por intermédio de sociedades mercantis.

11. É importante assinalar o objetivo da lei ao utilizar a expressão serviços caracterizadamente de natureza profissional; dentro desse comando legal está implícita a pretensão do legislador de submeter à incidência do imposto de renda na fonte as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante, na forma do novo disciplinamento legal, que se trate de profissão regulamentada por lei ou não.

12. O mesmo objetivo orientou a elaboração da Instrução Normativa SRF nº 23/86. As atividades listadas nesse ato, cujo desempenho ensejam a ocorrência do fato gerador da incidência sob exame, devem ser entendidas na acepção de serviços profissionais que poderiam ser prestados individualmente, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante interveniência de sociedades civis ou mercantis.

13. Dessa forma, pode-se afirmar que a hipótese de incidência está presente em qualquer situação em que se configurar o exercício dos serviços previstos no ato normativo posto em evidência, quando prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas; para esse efeito, é inteiramente irrelevante a natureza jurídica civil ou comercial e o porte econômico da prestadora do serviço, a qualificação profissional de seus sócios, ou o fato de que obtenha receita de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à sua receita bruta.

**14. É oportuno esclarecer que a lista anexa à Instrução Normativa nº 23/86 enumera de forma taxativa as atividades profissionais sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte;** diante desse posicionamento, a inclusão de outros serviços, se porventura ocorrer, somente determinará a obrigatoriedade de retenção do imposto a partir da data de publicação do ato correspondente.

Situações singulares

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

**16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, seqüencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.**

14. Extrai-se do parecer acerca da essência dos serviços profissionais que estes devem ser interpretados como serviços que poderiam, pela sua natureza, ser prestados individualmente por profissionais que exerçam as atividades mencionadas no § 1º do art. 647 do RIR/99. Esses serviços são inerentes ao exercício de quaisquer daquelas profissões, mas, por uma questão de conveniência, também seriam executados via sociedades simples ou empresárias. Portanto, são atividades que para serem exercidas dependem basicamente da capacidade intelectual do indivíduo e, por esse motivo, seriam passíveis de serem efetuadas sem o aparato próprio das sociedades.

15. Uma segunda conclusão a que se chega a partir do PN CST nº 8, de 1986, é que os serviços que se sujeitam à retenção devem necessariamente ser prestados de forma isolada

em alguma das áreas das profissões citadas, quer dizer, a pessoa jurídica prestadora deve ser contratada para executar especificamente uma daquelas atividades arroladas no § 1º do art. 647 do RIR/99. Não é cabível, portanto, cogitar da retenção nas hipóteses em que o serviço profissional faça parte de um contexto mais amplo.

16. Nesse sentido, inadmissível considerar as atividades de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes como serviço profissional.

## **Conclusão**

17. De todo o exposto, resta concluir que os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado pela remuneração dos serviços de captação, tratamento e distribuição de água e de captação, tratamento e descarte de efluentes não estão sujeitos à retenção na fonte das contribuições sociais de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e do Imposto sobre a Renda de que trata os arts. 647 e 649 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Ao Coordenador da Cotir para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

**GUSTAVO ROTTUNO DA ROSA**  
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da DIRPJ

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

*(assinado digitalmente)*

**FABIO CEMBRANEL**  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*(assinado digitalmente)*

**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit