



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 317 - Cosit

**Data** 26 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

## **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Retenção. Nota Fiscal. Fatura. Recibo. Prestação de Serviço. Equipamentos Manuais. Equipamentos Inerentes. Deduções. Alimentação *in natura*. Vale Transporte. Base de Cálculo.

Equipamento manual é aquele cujo uso depende, exclusivamente, da força humana, tal como: vassoura, balde, escada, chave de fenda, martelo, serrote, carrinho de mão etc. Esses equipamentos, além de dependerem, exclusivamente, da força humana e serem desprovidos de mecanismos com maior grau de sofisticação tecnológica, consistem em bens simples, de certa forma duradouros e com potencial de serem usados mais de uma vez ou, mesmo, em mais de um contrato ou serviço.

“Equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados” são aqueles sem os quais os serviços contratados não se podem realizar ou têm a sua realização excessivamente dificultada, tal qual ocorre com os serviços de construção civil elencados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do parágrafo 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 2009, os quais carecem de equipamentos que não se podem mover por meio da simples força motriz humana. Pelo contrário, requerem, para sua mobilidade e funcionamento, a utilização de força motriz resultante de combustão, energia elétrica ou outra fonte similar de energia.

Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, devem ser discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, como condição necessária para que possam não integrar a base de cálculo da retenção, desde que comprovados. Se tais valores estiverem discriminados, tanto no contrato quanto na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, eles são passíveis de dedução integral. Porém, se não estiverem discriminados em contrato, embora o fornecimento deva estar nele previsto, os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção até os

---

limites estabelecidos nos incisos I, II e III do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009.

As deduções relativas aos custos de fornecimento de alimentação in natura e de vale transporte aplica-se à base de cálculo da retenção. Portanto, em primeiro lugar, estabelece-se a base de cálculo, nos moldes previstos na Seção V – Da Apuração da Base de Cálculo, da IN RFB nº 971. Depois se faz a dedução prevista no art. 124 dessa IN.

**Dispositivos Legais:** Art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991; art. 219, § 7º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, e arts. 121, 122 e 124 da IN RFB nº 971, de 2009.

## Relatório

O contribuinte qualificado em epígrafe, pessoa jurídica de direito público, formula consulta, protocolada em 19/09/2017, acerca de interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. O consulente, por meio de seu representante legal, informa que contratou empresa para prestação de serviços continuados de limpeza, conservação, jardinagem e higienização de veículos oficiais nas dependências da contratante e que tais serviços compreendem, além da mão de obra, o fornecimento de todos os equipamentos, materiais e insumos de mão de obra (uniformes e equipamentos de proteção individual - EPI) necessários à execução dos serviços, conforme especificações e quantitativos estabelecidos em Termo de Referência anexo ao contrato firmado entre a consulente e a prestadora dos serviços, sem discriminação de valores individuais.

3. O consulente apresenta divergência entre o seu entendimento e o da prestadora de serviços por ele contratada, no que diz respeito à base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária prevista na Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

4. O consulente entende que deve aplicar, como base de cálculo da retenção, norma prevista no inciso III do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, que limita a referida base de cálculo a 80% (oitenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Em outras palavras, entende o consulente que se podem deduzir do mencionado valor bruto os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, até o limite de 80% (oitenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, desde que tais valores estejam previstos em contrato, sem discriminação específica, porém discriminados em nota fiscal, fatura ou recibo.

5. Por outro lado, relata o consulente, a contratada entende ser aplicável à sua condição o inciso II do parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, que preconiza, como base de cálculo da retenção, 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da

fatura ou do recibo de prestação de serviços, por entender que: 1) a utilização de equipamento é inerente à execução dos serviços contratados; 2) os valores de tais equipamentos são discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e 3) não há tal discriminação em contrato, independentemente de previsão contratual de fornecimento de equipamento, uma vez que este seria inerente à execução dos serviços contratados.

6. Por fim, o consulente apresenta, *ipsis litteris*, os seguintes questionamentos a esta Cosit:

1) *Qual a definição de equipamentos manuais mencionados no caput do artigo 122?*

2) *Qual a definição de equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados mencionados no § 1º do artigo 122?*

3) *A discriminação realizada na nota fiscal apresentando conjuntamente materiais e equipamentos é suficiente ou é necessária a segregação de valores de materiais, equipamentos, uniformes e EPIs para fins de entendimento ao disposto no artigo 122?*

4) *As deduções relativas ao fornecimento de alimentação e vale transporte dispostos nos incisos I e II do artigo 124 são aplicadas após a limitação de 80% (ou 50%, se for o caso) da base de cálculo ou tais deduções estão incluídas na referida limitação? Em outras palavras, os valores de vale alimentação e transporte devem ser somados aos valores de materiais e equipamentos a fim de apurar a base de cálculo limitada para posteriormente deduzir-se (sic) os valores de vale alimentação e transporte (o que levaria a uma base de cálculo final inferior a 80% do valor bruto da nota fiscal)?*

7. Em síntese, é o Relatório.

## **Fundamentos**

### ***Juízo de admissibilidade***

8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na Instrução Normativa - IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

9. Antes de adentrarmos ao mérito da consulta, cumpre-nos esclarecer que esta não se presta a determinar ao consulente a respeito de conduta que lhe caiba adotar em face do caso em concreto, posto que a finalidade da Solução de Consulta é que, por meio dela, se proceda à interpretação de normas específicas e determinadas relativas à legislação tributária e não, lhe dizer que aja de tal ou qual modo quanto a caso em concreto.

10. Com base nessa perspectiva, tem-se que o consulente apresenta dúvida divergente quanto à sua interpretação e a de empresa que lhe presta serviços afeitos ao segmento de limpeza, mais precisamente, se em relação ao contrato firmado entre ambos aplicar-se-ia norma prevista no inciso III do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, que limita a referida base de cálculo a 80% (oitenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do

recibo de prestação de serviços, ou o inciso II do parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, que preconiza, como base de cálculo da retenção, 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

11. O inciso III do art. 122 IN RFB nº 971, de 2009, é específico quanto aos serviços aos quais ele se aplica, quais sejam: a) limpeza hospitalar e b) demais tipos de limpeza. Ao primeiro, corresponde a base de cálculo do valor da retenção a 65% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; e ao segundo, 80% desse mesmo valor. Conforme se depreende da consulta, os serviços objeto da relação contratual que enseja a dúvida quanto à aplicação da norma cabível correspondem a limpeza não enquadrável como hospitalar.

12. Por outro lado, o inciso II do parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, aplica-se, de início, aos casos em que o serviço pactuado tenha por inerente a utilização de equipamento. Esses casos correspondem àqueles em que o índice de utilização de mão de obra seja atenuado pela utilização significativa de equipamentos, os quais potencializem o rendimento do trabalho ou sejam, mesmo, imprescindíveis à sua realização. Em outras palavras, tais equipamentos estariam intrinsecamente ligados à natureza do serviço prestado, de tal sorte que sem eles não se costumem prestar tais serviços. É o que ocorre com os serviços elencados nas alíneas “a” a “d” do parágrafo II do art. 122 da referida IN, os quais estabelecem percentuais de 10% a 50% sobre o valor da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços como base de cálculo do valor da retenção da contribuição previdenciária. Isto ocorre porque esses serviços de construção civil caracterizam-se pela utilização intensiva de máquinas e equipamentos na sua consecução, ao contrário do que ocorre com os serviços de limpeza, em que prevalece a utilização de equipamentos manuais, cuja definição será adiante delimitada.

13. De uma interpretação integrada entre os dois dispositivos expostos, tem-se que o serviço de limpeza em geral é especificado no inciso III do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, haja vista que a sua execução, em geral, independe da utilização de equipamentos que representem alto custo sobre o valor global do contrato. Esse tipo de serviço é caracterizado por uso intensivo de mão de obra e não, pela utilização intensiva de equipamento com grau razoável de sofisticação ou de valor considerável que justifique dedução de 50% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Sendo assim, o limite máximo de dedução do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços de limpeza em geral seria de 20% e não, de 50%.

14. Nos dois primeiros questionamentos formulados pela consulente busca-se a compreensão de termos jurídicos indeterminados, mencionados no art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, quais sejam:

14.1 “equipamentos manuais” e

14.2 “equipamentos inerentes à execução dos serviços”

15. Apresenta-se um conceito jurídico indeterminado quando palavras ou expressões contidas numa norma são vagas, imprecisas, de modo que a dúvida encontra-se no seu significado e não, nas consequências legais de seu descumprimento. De tal sorte, como objeto da presente consulta, apresentam-se conceitos jurídicos indeterminados, posto que a dúvida apresentada pelo consulente reside, exclusivamente, no significado das expressões “equipamentos manuais” e “equipamentos inerentes à execução dos serviços”, haja vista que as

consequências legais oriundas do descumprimento da norma já se encontram normatizadas, ou seja, em conformidade com os dizeres do art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, os equipamentos manuais não podem ser excluídos da base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, sob pena de configurar-se redução indevida da base de cálculo da obrigação tributária, o que ensejaria infração passível de autuação pela autoridade competente. De modo semelhante, em relação aos equipamentos inerentes à execução dos serviços, a lógica normativa prevê a sua dedução da base de cálculo da retenção previdenciária, nos moldes dispostos no art. 121 ou no inciso II do parágrafo 1º do art. 122 dessa Instrução Normativa.

16. Faz-se necessária, portanto, uma abordagem de mérito da consulta, para que se expeça juízo acerca da interpretação conceitual da expressão “equipamentos manuais” contida na norma, de modo a que possa o consulente, e todos os contribuintes eventualmente interessados no assunto, aplicá-la aos casos em concreto com os quais se venham a deparar nas situações fáticas enquadráveis no instituto da retenção da contribuição previdenciária prevista na mencionada Lei, trecho a seguir literalmente transcrito.

*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 a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)*

17. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, dispõe que os valores de material e/ou de equipamento podem ser excluídos da base de incidência dos 11%, nos seguintes termos:

*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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

(...)

*§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da*

---

***retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado. (negritamos)***

18. Note-se que, em essência, o § 7º do art. 219 do Decreto nº 3.048/1999 busca delimitar que a empresa contratante retenha onze por cento do valor do serviço contido na nota fiscal, fatura ou recibo, podendo excluir dessa base de cálculo, sob condição de previsão contratual e comprobabilidade documental, valores correspondentes a materiais e equipamentos. Tal previsão enfatiza o que se apresenta implícito no caput do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, qual seja, que a retenção deve ser feita apenas sobre o valor do serviço contido na nota fiscal. E não poderia ser diferente, haja vista que, nessas situações, o instituto da retenção visa a obrigar a empresa contratante a reter da empresa contratada um valor estimado da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento da mão de obra cedida (onze por cento sobre valor bruto da nota fiscal de serviço) e recolher o valor retido em nome dessa, a qual, por sua vez, procederá à compensação quando do recolhimento das suas contribuições calculadas sobre a sua folha de pagamento dos trabalhadores envolvidos no serviço contratado. Destarte, não seria coerente que o valor retido pela tomadora dos serviços incidisse sobre o valor pago à prestadora pelo fornecimento de material e/ou equipamento, uma vez que esse fato não configura hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

19. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao disciplinar a forma de apuração da base de cálculo da retenção, dispõe em seus arts. 121, 122 e 123:

*Art. 121. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.*

*§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.*

*§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.*

*§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.*

*Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação*

---

*de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a: (grifos nossos)*

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;*

*II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;*

*III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. (grifo nosso)*

*§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento: (grifo nosso)*

*I – havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou*

*II – não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:*

*a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;*

*b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;*

*c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);*

*d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e*

*e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.*

*§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º, cujos valores não constem individualmente*

---

*discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.*

*§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121.*

*Art. 123. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010) (grifos nossos)*

*Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.*

20. Repete, portanto, a IN RFB nº 971, de 2009, o contido na Lei nº 8.212, de 1991, e o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, no sentido de que a base de cálculo para a retenção da contribuição previdenciária é o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviço. Contudo, da leitura do art. 121 da mencionada IN, acima transcrito, os valores relativos a fornecimento de materiais e/ou equipamentos, se estiverem discriminados no contrato e na nota fiscal, fatura ou recibo, podem ser excluídos da referida base de cálculo, desde que tais equipamentos não sejam manuais. Em termos claros e diretos: os valores referentes aos equipamentos manuais não podem ser excluídos da base de cálculo da incidência do percentual de onze por cento.

21. Da análise da norma que veda a exclusão dos valores relativos a equipamentos manuais da base de cálculo da retenção, infere-se que buscou o legislador desconsiderar como excludíveis tais equipamentos manuais em virtude de serem estes quase que obrigatórios na consecução de qualquer serviço e representarem, assim, um custo presente em toda sorte de serviço que se preste, o que, por conseguinte, daria ensejo ao cumprimento de uma regra normativa uniforme para todas as prestadoras de serviços, mantendo-se, destarte, uma equidade tributária.

22. Pacificado o entendimento a respeito da impossibilidade de exclusão dos valores dos “equipamentos manuais” da base de cálculo da retenção prevista no art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, resta uma delimitação quanto ao conceito jurídico indeterminado dessa expressão.

23. O Dicionário Analógico da Língua Portuguesa, de Francisco Ferreira dos Santos Azevedo, cita mais de uma centena de termos análogos a “equipamentos”, dentre os quais,

inclusive, “materiais”, ambos passíveis de exclusão da base de cálculo da retenção. É possível, contudo, extrair-se do art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, que o legislador distingue os dois termos, restringindo ao prestador dos serviços a aplicação do termo “manuais” apenas aos equipamentos, dando um outro sentido, distinto, ao termo “materiais”.

24. O Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008-2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/equipamento> [consultado em 26-08-2016] apresenta, conforme a seguir transcrito, cinco acepções a respeito do termo “equipamento”. A primeira delas, de sentido verbal. Três outras, adstritas a segmentos específicos da atividade humana. Apenas uma delas alcança sentido mais genérico, aplicável às atividades abrangíveis pelo instituto da retenção prevista no art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, qual seja: *Conjunto de objetos ou instalações necessário para o exercício de uma atividade ou de uma função (ex.: o equipamento para o concerto ficou retido na alfândega).*

*1. Ato ou efeito de equipar ou de se equipar.*

*2. [Marinha] O que é necessário para equipar um navio e para a subsistência da tripulação.*

*3. [Militar] Conjunto de artigos que a praça de pré precisa para entrar em serviço, afora o fardamento e as armas.*

*4. Conjunto de .objetos ou instalações necessário para o exercício de uma .atividade ou de uma função (ex.: o equipamento para o concerto ficou retido na alfândega).*

*5. Conjunto formado pelo vestuário e eventuais outros . objetos essenciais para a prática de um .esporte (ex.: equipamento de futebol, equipamento de hóquei).*

25. Embora o Dicionário Analógico da Língua Portuguesa relacione como análogos os termos “equipamento” e “material”, constantes do art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, procurou, nitidamente, o legislador dar-lhes conotações diversas. Não fora assim, não se teria utilizado ambos, em sequência próxima, no *caput* do referido art. 121, excluindo tanto o valor dos “materiais” quanto o dos “equipamentos” da base de cálculo do valor da retenção. Contudo, quanto aos equipamentos, impôs uma exceção, qual seja: os valores dos equipamentos manuais não são passíveis de exclusão dessa base de cálculo. Portanto, nesse dispositivo, os termos “equipamentos” e “materiais” são utilizados com acepções distintas. O dispositivo permite a exclusão da base de cálculo da retenção de todos os materiais, sem restrição. Porém, em relação aos equipamentos, os “manuais” não podem ter os seus respectivos valores excluídos da mencionada base de cálculo.

26. Delimitado o conceito de equipamento como o “conjunto de objetos ou instalações necessário para o exercício de uma atividade ou de uma função”, buscaremos em sequência adequá-lo ao termo restritivo “manual”, que é definido pelo mencionado dicionário (“manual”, in Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha], 2008-2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/manual> [consultado em 26-08-2016]), conforme a seguir literalmente transcrito.

*1. Relativo a mão.*

2. *Feito com a mão.*
3. *Que se pode mover à mão.*
4. *Que se pode facilmente trazer na mão.*
5. *Em que se trabalha com as mãos.*
6. *Que diz respeito a trabalho de mãos.*
7. *Que se transporta facilmente. = PORTÁTIL*

27. Para se chegar a uma delimitação a respeito do conceito de “equipamentos manuais”, há que se identificar alguns atributos comuns a todos os elementos da espécie. O primeiro que se destaca da própria nomenclatura referida na norma é que o equipamento deve ser utilizável mediante, exclusivamente, a força motriz humana. De tal sorte, um equipamento que contasse com alguma espécie de dispositivo que lhe potencializasse sensivelmente a sua força motriz (um revólver, por exemplo) não poderia ser considerado equipamento manual, posto que, a princípio, genericamente, qualquer equipamento deve ser manuseado. Nesse sentido, todos os equipamentos seriam manuais. Contudo, não foi esta a intenção do legislador, uma vez que, se assim fosse, não encontraria razão de ser a norma que permite a dedução da base de cálculo dos valores a serem retidos por parte do contratante dos serviços aos equipamentos não manuais, vedando tal dedução da base de cálculo para os equipamentos manuais. Portanto, o conceito da expressão “equipamentos manuais” é de natureza restritiva, posto que, não fora assim, desnecessária seria a aposição subsequente do termo “manual” a “equipamentos”, conforme consta da norma.

28. É cediço que um equipamento que não conte, exclusivamente, com a força motriz humana para o seu funcionamento apresenta mais sofisticação tecnológica do que outro utilizável, exclusivamente, mediante tal força. Portanto, se pode inferir, da inteligência da norma, que se buscou incluir na base de cálculo do valor a ser retido nos termos do art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, tão-somente, aqueles equipamentos mais simples, no sentido de serem utilizáveis exclusivamente por meio da força motriz humana.

29. É importante destacar-se que o instituto da retenção corresponde a uma antecipação tributária em relação a fato gerador futuro (incidência sobre a folha de pagamento da prestadora dos serviços), compensável ou passível de restituição quando da sua respectiva apuração. Assim, é interessante, tanto para a prestadora dos serviços quanto para o sujeito ativo da obrigação tributária, que os valores retidos não sejam significativamente discrepantes dos que serão apurados sobre a folha de pagamento, sob pena de resultarem elevados valores a serem compensados pela prestadora ou a restituir, pelo fisco, o que seria contraproducente, do ponto de vista operacional, para a máquina arrecadatória e, eventualmente, prejudicial ao contribuinte. Portanto, é imprescindível que haja razoabilidade na interpretação do conceito da expressão “equipamentos manuais”, a fim de que os valores retidos apresentem, ao possível, correspondência com os apuráveis sobre o valor da folha de pagamento da prestadora dos serviços contratados.

30. O termo “equipamento” apresenta, no texto normativo, duas qualificantes restritivas; a primeira, já tratada, refere-se aos equipamentos “manuais”; a segunda, que se tratará adiante, diz respeito aos equipamentos “inerentes” à execução dos serviços contratados.

31. A delimitação conceitual do que sejam os “equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados” é importante, posto que tal expressão aparece, inicialmente, no texto normativo sob análise, de forma restritiva, no parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009. Ou seja: Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços

---

contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, aplica-se uma das duas seguintes situações previstas nos incisos I e II do parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, quais sejam: I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121. Por outro lado, se não houver discriminação do valor do equipamento em contrato, a base de cálculo da retenção terá os valores correspondentes aos percentuais mínimos do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, estabelecidos no próprio caput do parágrafo 1º e nas suas alíneas “a” a “e”.

32. Consta-se, pois, que a IN RFB nº 971, de 2009, prevê, como regra geral, a exclusão dos valores de materiais e de equipamentos fornecidos pela contratada, da base de cálculo da retenção, desde que discriminados os valores em contrato e na nota fiscal, fatura ou recibo (art. 121). Excetua, porém, da exclusão os equipamentos manuais e estabelece limites de valor atribuíveis a esses equipamentos e aos materiais, bem como percentuais do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo para determinados tipos de serviços, quando a discriminação de valores ocorre apenas na nota fiscal, fatura ou recibo (art. 122). O caso apresentado pela consultante se vê submetido à disciplina do art. 122 em virtude de haver previsão contratual do fornecimento de materiais e equipamentos, mas com discriminação de valores apenas na nota fiscal.

33. No segmento de limpeza em geral (não hospitalar), com relação a equipamentos não manuais, haja vista que os manuais não se excluem da base de cálculo da retenção, o inciso III do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009, é literal ao definir em 80% do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços o limite mínimo da retenção, nos casos em que o fornecimento desse tipo de equipamento (não manual) esteja previsto em contrato, porém sem os correspondentes valores nele discriminados, desde que tais valores estejam discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

34. Quanto ao termo “inerente”, aplicável a “equipamentos”, ele terá, também, que ser aplicável aos equipamentos não manuais, haja vista que os manuais não são dedutíveis da referida base de cálculo. Se o equipamento puder ser enquadrável no conceito de “inerente” e o seu valor constar em contrato, conforme o art. 121 da referida IN, a dedução da base de cálculo da retenção, que corresponde ao valor do material fornecido ao contratante ou de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação. Contudo, esta regra aplica-se, também, ao equipamento (não manual) que não se possa considerar inerente ao tipo de serviço contratado. Deve-se observar, ainda, que, quando os valores estejam previstos em contrato, mas nele não discriminados, os percentuais mínimos de retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços estão previstos no inciso II (caput e alíneas) do parágrafo 1º da IN RFB nº 971, de 2009.

35. Do texto normativo é possível extrair-se que, em regra, na realização de serviços de limpeza em geral não se utilizam equipamentos não manuais classificáveis como inerentes, isto é, que sejam intrinsecamente ligados a esse tipo de serviço, ou seja, sem os quais tais serviços não sejam passíveis de realização ou tenham essa realização excessivamente dificultada, tal qual ocorre, por exemplo, com os serviços de construção civil elencados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do parágrafo 1º da IN RFB nº 971, de 2009, os quais carecem de equipamentos que não se podem mover por meio de simples força motriz humana. Pelo

contrário, requerem, para sua mobilidade e funcionamento, a utilização de força motriz resultante de combustão, energia elétrica ou outra fonte similar de energia.

36. Contudo, cabe ao sujeito passivo da obrigação, ou ao responsável, demonstrar, se for o caso, na situação em concreto, que o equipamento efetivamente utilizado na prestação do serviço contratado enquadra-se, eventualmente, no conceito de “inerente à execução dos serviços contratados”, para que possa fazer jus à dedução da base de cálculo da retenção prevista no inciso II (*caput*) do parágrafo 1º do art. 122 da IN RFB nº 971, de 2009. Caso contrário, o valor da retenção deve ser adstrito ao que determina o art. 121 ou o preconizado no inciso III do art. 122 da mencionada Instrução Normativa.

## Conclusão

37. Diante do exposto, responde-se aos questionamentos da consultante, a seguir transcritos, nos seguintes termos:

37.1 Qual a definição de equipamentos manuais mencionados no caput do artigo 122?

Resposta: Para efeito dos arts. 121 e 122 da IN RFB nº 971, de 2009, entende-se como equipamento manual aquele cujo uso depende, exclusivamente, da força humana, tal como: vassoura, balde, escada, chave de fenda, martelo, serrote, carrinho de mão etc. Pode-se observar que tais equipamentos, além de dependerem, exclusivamente, da força humana e serem desprovidos de mecanismos com maior grau de sofisticação tecnológica, consistem em bens simples, de certa forma duradouros e com potencial de serem usados mais de uma vez ou, mesmo, em mais de um contrato ou serviço. Uns, com desgaste mais ou menos significativo do que outros.

37.2 Qual a definição de equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados mencionados no § 1º do artigo 122?

Resposta: Do texto normativo é possível extrair-se o sentido da expressão “equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados” nos seguintes termos: são aqueles sem os quais os serviços contratados não sejam passíveis de realização ou tenham essa realização excessivamente dificultada, tal qual ocorre, por exemplo, com os serviços de construção civil elencados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do parágrafo 1º da IN RFB nº 971, de 2009, os quais carecem de equipamentos que não se podem mover por meio da simples força motriz humana. Pelo contrário, requerem, para sua mobilidade e funcionamento, a utilização de força motriz resultante de combustão, energia elétrica ou outra fonte similar de energia.

37.3 A discriminação realizada na nota fiscal apresentando conjuntamente materiais e equipamentos é suficiente ou é necessária a segregação de valores de materiais, equipamentos, uniformes e EPIs para fins de entendimento ao disposto no artigo 122?

Resposta: O art. 121 da IN RFB nº 971, de 2009, determina que os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, sejam discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no

recibo de prestação de serviços, como condição necessária para que possam não integrar a base de cálculo da retenção, desde que comprovados. Portanto, se tais valores estiverem discriminados, tanto no contrato quanto na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, eles são passíveis de dedução integral. Porém, se não estiverem discriminados em contrato, embora o fornecimento deva estar nele previsto, os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção até os limites estabelecidos nos incisos I, II e III do art. 122 da IN em questão.

37.4 As deduções relativas ao fornecimento de alimentação e vale transporte dispostos nos incisos I e II do artigo 124 são aplicadas após a limitação de 80% (ou 50%, se for o caso) da base de cálculo ou tais deduções estão incluídas na referida limitação? Em outras palavras, os valores de vale alimentação e transporte devem ser somados aos valores de materiais e equipamentos a fim de apurar a base de cálculo limitada para posteriormente deduzir-se (*sic*) os valores de vale alimentação transporte (o que levaria a uma base de cálculo final inferior a 80% do valor bruto da nota fiscal)?

Resposta: Conforme a seguir transcrito, a dedução aplica-se à base de cálculo da retenção. Portanto, em primeiro lugar, estabelece-se a base de cálculo, nos moldes previstos na Seção V – Da Apuração da Base de Cálculo, da IN RFB nº 971, e depois se faz a dedução prevista no art. 124 dessa IN.

*Art. 124. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam:*

*I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo MTE, conforme Lei nº 6.321, de 1976;*

*II - ao fornecimento de vale-transporte, de conformidade com a legislação própria.*

38. Por fim, ao avaliar quais equipamentos não integram a base de cálculo da retenção, cumpre-nos alertar que a consultante deve agir com coerência e razoabilidade, lembrando-se de que as informações sobre os materiais ou equipamentos estão sujeitas à comprovação, podendo ser solicitadas pela fiscalização.

(assinado digitalmente)

**Mirza Mendes Reis**

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

**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 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

**Fernando Mombelli**

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit