



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta n° 19 - Cosit

Data 15 de janeiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIVERSOS SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO. RETENÇÃO. DESTAQUE.

Somente há incidência e destaque da retenção da contribuição previdenciária de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, relativamente à prestação de serviços de logística, movimentação, embalagem ou reembalagem, acondicionamento, recepção e triagem, quando executados por intermédio da cessão de mão de obra, na forma de sua subsunção ao conceito previsto no art. 31, § 3º, da citada lei, no art. 219, § 1º, do RPS, e no art. 115, §§ 1º e 3º, da IN RFB n.º 971, de 2009.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 31, *caput* e parágrafos 3º e 4º, inciso III; RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, artigo 219, parágrafos 1º, 2º, incisos VI, XVII e XXI, e 3º; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 115, parágrafos 1º a 3º, 116, 117, 118, incisos II, III e XX, e 119; e Solução de Consulta n.º 312 - Cosit, de 6 de novembro de 2014.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, sociedade limitada com atuação na atividade principal de logística, depósito de mercadorias para terceiros e transportes, por meio de seu representante legal, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 31, *caput* e parágrafos 3º e 4º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 (Lei de Plano de Custeio), e dos artigos 115, parágrafo 1º e 3º, 118, incisos II, III e XX, e 119, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009.

2. Relata a consulente que é qualificada como "operadora logística" pela Secretaria de Fazenda de seu Estado, e, nesta condição, a legislação estadual lhe permite ter dentro de suas dependências a instalação de seus clientes como "empresas satélites", tempo em

que desenvolve na área de logística os serviços de armazenagem de mercadorias, que comporta o recebimento, movimentação, guarda, embalagem, reembalagem, acondicionamento, separação e expedição de mercadorias para seus clientes.

2.1. A consultante resume suas dúvidas quanto às atividades de logística e armazenamento de mercadorias, emitindo, quando da prestação desses serviços para seus clientes "empresas satélites", notas fiscais com esses serviços, e que, por conservadorismo, faz o destaque e a retenção de 11% (onze por cento) da contribuição previdenciária.

2.2. Acrescenta que não é contratada e nem executa serviços sob a modalidade de cessão de mão de obra, mas como seus serviços estão listados nas atividades sujeitas à retenção, e seus clientes estão dentro de seu estabelecimento como "empresas satélites", por medida unicamente conservadora faz o destaque da retenção.

2.3. Destaca que os serviços contratados são de movimentação relativos à embalagem, para transporte e guarda, colocação em paletes, empilhamento, amarração e recepção, triagem ou movimentação relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais, mas não são prestados sob regime de cessão de mão de obra, uma vez que seus empregados trabalham e executam suas atividades única e exclusivamente sob sua supervisão, coordenação e subordinação.

2.4. A consultante alinha seu entendimento, de que tais serviços não dizem respeito à cessão de mão obra, ao critério jurídico adotado pela Receita Federal do Brasil em recentes Soluções de Consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), a exemplo, a n.º 232, de 15 de maio de 2017, que tratou sobre a delimitação dos requisitos da cessão de mão de obra.

2.4.1. A referida Solução de Consulta caracteriza a cessão de mão obra como sendo aquela que atende aos seguintes requisitos: transferir para o contratante o comando dos seus trabalhadores; prestar os serviços no estabelecimento da contratante, ou de terceiros; e executar serviços cuja atividade esteja prevista na lista de serviços sujeitos à retenção.

2.5. Entende que o fato de seus clientes "empresas satélites" estarem sediados dentro do próprio estabelecimento em razão de sua qualidade de "operadora logística" não desnatura nem descaracteriza o tipo específico de serviço prestado pela "operadora logística", nem poderia ensejar a exigibilidade da retenção de que ora se trata.

2.6. Adiciona a consultante que a soma do elemento espacial (ao mesmo tempo em que a "operadora logística" presta serviços dentro de seu estabelecimento, ela também presta serviços dentro do estabelecimento da "empresa satélite") e a presença de parte de seus serviços na lista de atividades sujeita à retenção levaram-na, por medida conservadora, a fazer a retenção da contribuição previdenciária sobre essas operações, entretanto, o disposto no artigo 115, parágrafo 1º, da IN RFB n.º 971, de 2009, por exclusão, estipula que o estabelecimento de terceiro é aquele que não é o próprio da prestadora de serviços (exatamente sendo o caso da consultante).

2.7. Por final, entende a consultante que como seus empregados não ficam sob subordinação ou comando das "empresas satélites", mas da própria consultante, e, na forma da Solução de Consulta n.º 232 - Cosit, de 2017, não é relevante, isoladamente, a coexistência da "empresa satélite" dentro do estabelecimento da operadora logística, e, ainda, a identificação da atividade exercida por contrato na lista de serviços sujeitos à retenção, conclui não haver

cessão de mão de obra, portanto, não caracterizando a obrigatoriedade das "empresas satélites" localizadas dentro da operadora logística de efetuarem a retenção de contribuição previdenciária sobre a nota fiscal emitida, assim questionando:

a) está correto o entendimento de que não há incidência ou destaque de retenção de contribuição previdenciária na forma do artigo 112 e seguintes da IN RFB n.º 971, de 2009, combinado com o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, sobre a prestação de serviços de logística, movimentação, embalagem ou reembalagem, acondicionamento, recepção, triagem, prestados em estabelecimento da prestadora e/ou no seu endereço, com os empregados sob subordinação, ordem e coordenação da prestadora? e,

b) se negativa a resposta ao quesito anterior, ou parcialmente procedente, como deverá proceder?

Fundamentos

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

4. Ressalta-se que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

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

5. Conforme se verifica, a consulente apresenta, como fundamentação de sua dúvida, o artigo 31, *caput* e parágrafos 3º e 4º, da Lei n.º 8.212, de 1991, os artigos 115, parágrafo 1º e 3º, 118, incisos II, III e XX, e 119, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, e a Solução de Consulta n.º 232 - Cosit, de 2017, concluindo, a partir destes, não haver cessão de mão de obra nos serviços por ela executados, portanto, não caracterizando a obrigatoriedade das "empresas satélites" localizadas dentro da operadora logística de efetuarem a retenção de contribuição previdenciária sobre a nota fiscal por ela (consulente) emitida.

6. O Contrato apresentado pela consulente, quanto ao seu objeto, descreve a seguinte situação:

6. Serviços Logísticos de Armazenagem. A Contratada prestará serviços de depósito, guarda e conservação de mercadorias a serem recebidas em nome da CONTRATANTE, ova e desova de mercadorias, carga e descarga, conferência, separação, expedição, embalagem, movimentação interna de entrada e/ou de saída e outros serviços que forem solicitados e expressamente

aceitos pela CONTRATADA, bem como devolvê-las, enviá-las a terceiros, sempre por conta e ordem da CONTRATANTE.

7. *Será observado, ainda, o seguinte:*

a) a CONTRATADA põe à disposição da CONTRATANTE os serviços de acordo com os termos e condições básicas estabelecidas no ANEXO II deste contrato.

6.1. Como se nota, o objeto é bastante amplo e composto de vários tipos de serviços, que, a teor do item 33, devem ser desenvolvidos com independência técnica por parte da contratada, conforme segue:

33) *Independência técnica.* *Observados o zelo, eficiência, presteza e ética, os Serviços serão prestados pela CONTRATADA com independência técnica, sem qualquer relação de exclusividade e/ou subordinação hierárquica. As partes são pessoas jurídicas de direito privado, inteiramente autônomas e independentes entre si, não gerando o presente contrato qualquer espécie de vínculo entre elas diferente do vínculo de prestação de serviços de natureza civil.*

6.2. Embora o objeto do contrato faça referência textual ao Anexo II, o conteúdo deste não serve para se identificar a natureza formal de como esses serviços seriam desenvolvidos, uma vez que ali constam apenas algumas orientações de caráter geral sobre as atividades contratadas, ou seja, não permitem fazer qualquer inferência a respeito da maneira de atuação dos empregados da contratada ao executarem os serviços, mormente no que tange à sua supervisão, coordenação e controle à contratada ou à contratante.

6.2.1. Observa-se que a única cláusula contratual que indica algo relacionado com o poder de mando dos empregados utilizados na prestação dos serviços é justamente a do item 33 (reproduzida anteriormente), quando ficou acordado que os serviços serão prestados pela contratada com independência técnica, sem qualquer relação de exclusividade e ou de subordinação hierárquica.

7. Conforme se constata pela reprodução do objeto contratual, trata-se de serviços de depósito, guarda e conservação de mercadorias, ova e desova de mercadorias, carga e descarga, conferência, separação, expedição, embalagem, movimentação interna de entrada e/ou de saída, bem como outros serviços que forem solicitados e expressamente aceitos pela contratada.

7.1. O cerne da questão consiste, então, em se verificar se esses serviços prestados, na forma como contratados, devem sofrer a retenção determinada pela Lei de Plano de Custeio, o que se fará nas linhas seguintes.

8. A Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998, alterou a redação do artigo 31 da Lei de Plano de Custeio da Previdência Social, Lei n.º 8.212, de 1999, e instituiu a antecipação tributária compensável das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos prestadores de serviços mediante cessão de mão de obra. Essa antecipação é realizada pela retenção de 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, ou empreitada.

8.1. É da essência do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, para fins da retenção previdenciária, a caracterização ou não da cessão de mão de obra, inclusive, com equivalência 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;

(...)

8.2. Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, 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 nº 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:*

(...)

VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

(...)

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

(...)

§ 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.

(...)

8.3. Na esteira do RPS e com o objetivo de tornar mais claro as atividades prestadas sob o instituto da cessão de mão de obra e ou da empreitada, que são submetidas à retenção previdenciária de onze por cento, a RFB normatizou o rol desses serviços por intermédio da IN RFB n.º 971, de 2009, a saber:

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.

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

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

(...)

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

(...)

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

(...)

Art. 119. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa.

8.4. Nos termos do instituto da retenção de que trata o artigo 31, parágrafos 3º e 4º, da Lei n.º 8.212, de 1991, regulamentado pelo artigo 219, parágrafos 1º e 2º, do RPS, a empresa que contratar determinados serviços mediante cessão ou empreitada (nos casos ali especificados) de mão de obra ficará obrigada a reter e a recolher 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

8.5. 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 artigo 219, parágrafos 1º e 2º, do RPS 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, seus elementos objetivos, 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 nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (todos os grifos de acréscimos)

8.6. 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 à contratante, colocando-os à disposição desta, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Assim, três são 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 de necessidade permanente; e a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros, entendendo estes como não sendo as da própria contratante e nem pertencem à empresa prestadora dos serviços.

8.6.1. 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. 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, ocasional ou casual.

8.6.2. 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 dependências e que não pertença à empresa prestadora dos serviços. 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.

8.6.3. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue também sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho. Percebe-se que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante parte da prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, e de parcela do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

8.6.3.1. É dizer: 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.

8.6.3.2. 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 nº 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.*

12. *Neste sentido, a doutrina de Andrei Pitten Velloso, Daniel Machado da Rocha e José Paulo Baltazar Júnior (Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, Porto Alegre: Livraria do Advogado, Edição 2005, páginas 250/251) bem esclarece o conceito de cessão de mão de obra (sublinhou-se):*

É essencial à configuração da cessão de mão-de-obra, pois, que haja subordinação dos segurados ao tomador dos serviços, e não ao cedente. Se os segurados forem subordinados a este, haverá prestação de serviços (gênero), mas não cessão de mão-de-obra (espécie). E, da mesma forma, se forem prestados serviços sem que seja colocada à disposição mão-de-obra, não restará caracterizada cessão de mão-de-obra. Um terceiro fator essencial à configuração da cessão de mão-de-obra para fins da LOCSS é que o serviço seja prestado nas dependências do contratante ou nas de terceiros alheios à relação jurídica (art. 31, § 3º): se o serviço for prestado nas dependências do

contratado, não será devida a retenção de que trata o art. 31, caput, diante da inexistência de cessão de mão-de-obra.

13. A mesma linha de entendimento é encontrada na obra *Comentários à Lei Básica da Previdência Social de Wladimir Novaes Martinez (Tomo I – Plano de Custeio, Lei nº 8.212/91, Decreto nº 3.048/99. São Paulo: LTr, Edição 2003, página 502)*, em que é destacado como núcleo do conceito de cessão de mão de obra a disponibilização de pessoal ao tomador, in verbis (sublinhou-se):

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

(...)

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)

(...)

8.6.3.3. É importante deixar claro que o termo “subordinação” 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.

8.6.3.4. A relação de emprego tem a subordinação jurídica como elemento intrínseco do contrato de trabalho, de forma que o empregador detém os poderes para dirigir, regulamentar, fiscalizar e aplicar penalidades ao trabalhador. Nas palavras de Sergio Pinto Martins (Direito do Trabalho, 23ª ed. Pg. 132 e 193):

Supondo-se que o contrato de trabalho fosse uma moeda. O empregado vê um lado da moeda como subordinação, enquanto o empregador enxerga o outro lado da moeda como poder de direção. A subordinação é o aspecto da relação de emprego visto pelo lado do empregado, enquanto o poder de direção é a mesma acepção vista pela ótica do empregador.

(...)

Compreende o poder de direção não só o de organizar suas atividades, como também de controlar e disciplinar o trabalho, de acordo com os fins do empreendimento.

8.6.3.5. Sabe-se que o contrato de cessão de mão-de-obra não envolve poder punitivo por parte do tomador, eis que, caso o trabalhador cedido cometa uma falta, cabe ao contratante apenas o direito de solicitar sua substituição, mas não impor qualquer sanção disciplinar, prerrogativa que, de fato, detém o contratado, seu verdadeiro empregador.

8.6.3.6. Assim, a interpretação mais acertada do que se deve ter por disposição de segurados à contratante envolve o poder de comando parcial pelo tomador, mas sem que isso implique subordinação jurídica. O tomador pode exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que os trabalhadores necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu.

8.7. Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação de determinados serviços (e somente nestes discriminados) se der mediante empreitada de mão de obra (artigo 31, parágrafo 4º, inciso III, da Lei n.º 8.212, de 1991, artigo 219, *caput* e parágrafo 3º, do RPS, e artigo 117 da IN RFB n.º 971, de 2009). Assim, para fins da retenção previdenciária, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, o conceito de empreitada constante na Instrução Normativa RFB n.º 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.

8.7.1. 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.

8.7.2. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por conseqüência, 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. Feitas essas considerações, convém dizer que a Lei do Plano de Custeio da Previdência Social determina que a retenção previdenciária incidirá nos serviços prestados por meio de cessão de mão de obra, ou empreitada, desde que integrem o rol exaustivo constante do RPS e na IN RFB n.º 971, de 2009, ou seja, a antecipação das contribuições previdenciárias devidas pelos prestadores de serviço incidirá nos serviços listados no Regulamento da Previdência Social e nessa Instrução Normativa, se esses serviços forem prestados mediante cessão de mão de obra, ou empreitada, conforme o caso.

9.1. É mister não esquecer que, embora os serviços possam ser prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra (esta, nos casos específicos discriminados na legislação previdenciária), assim entendidos os serviços prestados com os requisitos anteriormente apontados, nem todo serviço prestado nessas condições é passível da incidência da antecipação tributária previdenciária compensável representada pela retenção em questão. Imprescindível que, aliada à efetiva cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra, os serviços constantes do contrato, objeto da análise, estejam mencionados no artigo 219, parágrafo 3º, do RPS, e, por óbvio, também no artigo 117 da mencionada IN RFB n.º 971, de 2009.

9.2. Nos termos exatos do artigo 219, parágrafo 3º, do RPS, somente são submetidos à retenção dos onze por cento, no que tange àqueles serviços prestados mediante empreitada de mão de obra, os serviços de limpeza, conservação e zeladoria, vigilância e segurança, construção civil, serviços rurais e digitação e preparação de dados para processamento. Isso corresponde a concluir que a qualquer outro serviço prestado por empreitada de mão de obra fora dessa lista "numerus clausus" não se deve imputar a referida retenção, entretanto, pelo dispositivo citado, nada impede que tais serviços sejam tributados quando envolverem a cessão de mão de obra.

9.2.1. Esses serviços prestados por intermédio da cessão de mão de obra ou empreitada de mão de obra e submetidos à retenção previdenciária sob comento foram mais bem explicitados no artigo 117 da IN RFB n.º 971, de 2009 (reproduzido anteriormente), inclusive com exemplos em cada uma das atividades.

9.2.2. Há um ponto relevante determinado pela IN RFB n.º 971, de 2009, qual seja, o de atribuir à lista de serviços dos artigos 117 e 118 o caráter de exaustividade relativamente a sua sujeição à retenção de que ora se trata, isto, em atenção ao disposto nos parágrafos 2º e 3º do artigo 219 do RPS, entretanto, e ao mesmo tempo, admitindo a possibilidade de pormenorizar, a título exemplificativo, o conteúdo das tarefas compreendidas em cada um dos serviços discriminados naqueles artigos.

9.3. Desta forma, nenhum dos serviços contratados e prestados pela consulente nos termos do contrato (serviços de depósito, guarda e conservação de mercadorias, ova e desova de mercadorias, carga e descarga, conferência, separação, expedição, embalagem, movimentação interna de entrada e/ou de saída) colocado sob apreciação desta consulta se alinha ao rol exaustivo determinado pelo artigo 117 da IN RFB n.º 971, de 2009; assim, ainda que se tratasse de sua prestação por intermédio de um contrato de empreitada, não se configuraria a obrigação da retenção previdenciária, eis que não estão entre aqueles serviços discriminados no referido dispositivo normativo.

9.4. Por não se tratar de serviços discriminados no rol do artigo 117 da IN RFB n.º 971, de 2009, sequer há que se enveredar mais amiúde se o contrato de que ora se trata poderia ser enquadrado como uma empreitada, pois, a teor dessa previsão normativa, a

retenção previdenciária, nesses casos, somente se aplicaria relativamente aos serviços ali especificados.

10. O artigo 118 da IN RFB n.º 971, de 2009, trata dos serviços sujeitos à retenção previdenciária desde que contratados unicamente pelo instituto da cessão de mão de obra.

10.1 É fato que os serviços prestados pela consulente (serviços de depósito, guarda e conservação de mercadorias, ova e desova de mercadorias, carga e descarga, conferência, separação, expedição, embalagem, movimentação interna de entrada e/ou de saída) podem ser enquadrados nos incisos II, III e XX do artigo 118 da IN RFB n.º 971, de 2009, seja por neles constarem discriminadamente, seja pela aplicação do artigo 119, parágrafo único, que determina a possibilidade da pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços desses incisos ser exemplificativa.

10.2. Ocorre que, como se disse em linhas anteriores, não basta que os serviços estejam discriminados no rol do artigo 118, para assim serem submetidos à retenção previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, mas, revela-se de importância fundamental verificar se a prestação desses serviços contidos naquele rol se subsume no conceito de cessão de mão de obra, mormente quanto às características de colocação de trabalhadores à disposição da empresa contratante (diga-se, sob suas ordens, supervisão e coordenação) e da prestação dos serviços serem nas dependências da contratante ou na de terceiros, entendendo estes como não sendo as da própria contratante e nem pertencem à empresa prestadora dos serviços.

10.3. Assim, 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 à 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 afirma que seus funcionários trabalham e executam suas atividades única e exclusivamente sob a supervisão, coordenação e subordinação da própria contratada. Tomada essa afirmativa como correspondente à realidade fática e somada ao fato de a prestação de serviço se delinear sem indícios de que o foco da contratação seja a própria mão-de-obra, entende-se que não ocorre a efetiva disposição dos trabalhadores à contratante. Contudo, repise-se que a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

10.5. No que tange ao requisito da prestação dos serviços serem nas dependências da contratante ou na de terceiros, entendendo estes como não sendo as da própria contratante e nem pertencendo à empresa prestadora dos serviços, a situação é peculiar. A contratante fica autorizada a usar o endereço completo da contratada e suas dependências para instalação de seu estabelecimento (conforme legislação estadual aplicável). Tanto assim que é o endereço da contratada que consta como sede da contratante no CNPJ. Além disso, a contratada cede área própria e delimitada à contratante, bem como sala destinada ao uso meramente administrativo exclusivo da contratante. Embora as dependências da contratante e da contratada se confundam a princípio, deve-se entender que ocorre verdadeiro comodato das áreas disponibilizadas a uso exclusivo da contratante, que passam a compor suas próprias dependências. Sendo assim, a prestação do serviço se dá nas dependências da contratante.

11. Desta forma, aos serviços objeto do contrato posto sob consulta somente deve ser imputada a retenção da contribuição previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, quando executados por intermédio da cessão de mão de obra, na forma de sua subsunção ao conceito previsto no artigo 31, parágrafo 3º, da citada lei, no artigo 219, parágrafo 1º, do RPS, e no artigo 115, parágrafos 1º e 3º, da IN RFB n.º 971, de 2009, o que não se verifica nos termos apresentados pela consulente diante da falta de efetiva colocação da mão-de-obra à disposição da contratante.

12. Por final, convém salientar que o processo de consulta busca solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro, cabendo ao próprio contribuinte ou ao responsável tributário aplicar a norma no caso concreto, observando as características da prestação dos serviços mediante cessão de mão de obra na forma acima exposta, uma vez que a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas e documentos colacionados pela consulente.

Conclusão

13. À vista do exposto, e respondendo ao questionamento da consulente, conclui-se que somente há incidência e destaque da retenção da contribuição previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, relativamente à prestação de serviços de logística, movimentação, embalagem ou reembalagem, acondicionamento, recepção e triagem, quando executados por intermédio da cessão de mão de obra, na forma de sua subsunção ao conceito previsto no artigo 31, parágrafo 3º, da citada lei, no artigo 219, parágrafo 1º, do RPS, e no artigo 115, parágrafos 1º e 3º, da IN RFB n.º 971, de 2009, o que não se verifica nos termos apresentados pela consulente diante da falta de efetiva colocação da mão-de-obra à disposição da contratante.

14. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente
CAUBI CASTELO BRANCO
Auditor-Fiscal da Receita Federal Brasil

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

assinado digitalmente
ANTONIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

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

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

Ordem de Intimação

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

assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta