



Solução de Consulta nº 134 - Cosit

Data 27 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GINÁSTICA NA EMPRESA. SERVIÇOS DE VACINAÇÃO. ATENDIMENTOS MÉDICOS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não configura cessão de mão de obra a prestação de serviços de “ginástica na empresa”, de vacinação e de “atendimentos médicos” executados nas dependências das empresas contratantes, quando o serviço é prestado mediante “cronograma de atuação e formato de prestação de serviços pré-determinados contratualmente”, no prazo definido pela empresa contratada, e os profissionais executam os serviços contratados sem que se configure “poder de mando dos representantes da empresa” contratante. Nesse caso, a empresa contratada, em relação à prestação desses serviços, não está sujeita à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31, *caput* e § 3º; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 219, *caput* e § 1º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art.115.

Relatório

1. O interessado, entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, para saber se os “serviços de ‘ginástica na empresa’, ‘vacinação’ e ‘atendimentos médicos’” que ele presta “XXX” são executados mediante cessão de mão de obra, nos termos do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. O Consulente relata que esses serviços são prestados com o seguinte propósito:

XXX

3. Refere, também, que entre as atividades que desenvolve, constam “programas de ginástica laboral, serviços médicos, assessorias esportivas, ações de promoção de bem-estar, serviços de segurança e saúde do trabalho, etc”.

4. Informa que, quando ele é contratado por um empresa para prestar esses serviços, “o Departamento Contábil vem entendendo pela caracterização de uma cessão de mão de obra, o que acaba por implicar, necessariamente, na retenção da alíquota de 11% previdenciária de INSS incidente sobre o valor da nota fiscal”.

5. O consulente afirma que, ao analisar o conceito de cessão de mão de obra constante do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, surgiram dúvidas se os serviços por ele prestados, efetivamente, se caracterizam como cessão de mão de obra, uma vez que eles “não apresentam algumas características fundamentais à configuração de uma cessão de mão de obra” (sublinhas no original):

Primeiramente, a cessão de mão de obra exige a disponibilização direta de profissionais ao Contratante, os quais passam a se submeter ao seu "poder de mando". Nesse caso, o objeto do contrato é a mão de obra e não o serviço, ou seja, trata-se de disponibilização de empregado para subordinar-se e acatar ordens do contratante, como se seu empregado fosse. Não se almeja, assim, um resultado decorrente de uma prestação de serviços, mas apenas a disponibilidade de mão de obra.

É de conhecimento que a cessão de mão-de-obra requer a disponibilização e colocação de empregados à disposição da empresa contratante e a realização de serviços contínuos. Frisa-se que "à disposição" significa que os empregados da contratada estão subordinados à empresa contratante, a qual exercerá diretamente a função de determinar quais as atividades a realizar e como será prestado o serviço por este ou aquele funcionário.

6. Na seqüência, faz as seguintes considerações:

Ocorre que no caso dos contratos de prestação de serviços XXX essa caracterização não ocorre, haja vista que o objetivo não é a disponibilização de um empregado para subordinar-se ao Contratante, mas sim o resultado final decorrente dos próprios serviços.

Como exemplos, citam-se os serviços de vacinação, de ginástica laboral, atendimentos médicos, dentre outros.

Uma empresa XXX contrata um serviço de ginástica laboral não espera que XXX encaminhe um profissional que chegará até o local de trabalho e se apresentará à disposição da Contratante, aguardando ordens e orientações para agir. Na verdade, o profissional se apresenta à empresa já com seu cronograma de atuação e formato de prestação de serviços predeterminados contratualmente, com um prazo definido pelo XXX para entregar o objeto. Não existe o aguardo de ordens para agir (disponibilização de mão de obra).

Assim, o profissional/empregado do XXX cumpre a prestação do serviço específico (e nada mais) e , após a conclusão da entrega efetiva (atingindo o resultado final), desobriga-se para com a empresa.

Não há, de fato, disponibilização de mão de obra, mas sim a simples entrega de um serviço. Além do que, inexistente qualquer tipo de subordinação entre os profissionais do XXX e as empresas contratantes.

7. O consulente informa que “presta serviços tanto nas dependências dos Contratantes, assim como nas suas próprias (XXX), o que afasta o atendimento da caracterização da cessão de mão-de-obra como serviço prestado nas dependências da

Contratante ou terceiros” (destaques no original), acrescenta que “essa situação não é diferente nos serviços de vacinação e atendimentos médicos”, e apresenta os seguintes exemplos:

a) Ginástica na Empresa: serviço de ginástica laboral aos empregados da Contratante. Prestado no local da empresa Contratante. Não se configura poder de mando dos representantes do Contratante para com a funcionário da Contratada.

b) Serviços de Vacinação: aplicação de vacinas nos empregados da empresa Contratante. O serviço é prestado nas dependências da empresa Contratante XXX. A empresa fornece um espaço adequado e a lista de empregados a serem vacinados. Não se configura poder de mando dos representantes da empresa.

c) Atendimentos Médicos: serviços de atendimentos médicos em áreas diversas. Prestado no local da empresa Contratante ou em Unidades Móveis XXX. Não se configura poder de mando dos representantes da empresa

8. Como fundamentação legal de sua consulta, o interessado indica e transcreve o art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991. Colaciona, também, dois julgados do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e um do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que analisaram o conceito de cessão de mão de obra na prestação de serviços.

9. O interessado afirma “que tais serviços não encontram identificação com a previsão da legislação aplicável, tampouco, enquadram-se nos arts. 117 e 118 da IN 971/2009, que estabelece de forma exaustiva os serviços que devem ser objeto de retenção, seja pela configuração da cessão de mão de obra, seja pela caracterização da empreitada”. Reitera que os requisitos caracterizadores da cessão de mão de obra “não estão claramente presentes nos serviços prestados para as empresas clientes” e, por fim, questiona:

• *Diante da descrição dos serviços de “ginástica na empresa”, “vacinação” e “atendimentos médicos” prestados XXX, nos termos dos contratos anexos, a Receita Federal entende pela caracterização da cessão de mão-de-obra prevista do art. 31, § 3º, da Lei nº. 8.212/91?*

• *A RFB entende pelo enquadramento dos referidos serviços prestados XXX em alguma das previsões constantes do art. 117 e 118 da IN 971/2009?*

Fundamentos

10. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pelo interessado na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações, interpretações ou ações do consultante; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

11. Registre-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 371, de 16 de agosto de 2017, que examinou se o serviço público de transporte de passageiros, prestado por uma concessionária de serviço público, era executado, ou não, mediante cessão de mão de obra, manifestou o seguinte entendimento

acerca da interpretação, no âmbito do processo administrativo de consulta, de contratos firmados entre particulares (destacou-se):

*15. É mister deixar assente que o processo administrativo de consulta tem por finalidade dar conhecimento ao contribuinte da interpretação adotada pela RFB para dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de interesse desse mesmo contribuinte. **Ele não configura instrumento hábil para provocar a interpretação de contratos firmados entre o consulente e terceiros, ou de quaisquer outros atos ou negócios jurídicos que não se enquadrem no conceito de “legislação tributária”** (art. 96 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional).*

12. Com base nessas premissas, a presente consulta será solucionada **com suporte nos fatos relatados na petição** e terá por escopo definir se os serviços de “ginástica na empresa”, “vacinação” e “atendimentos médicos” prestados pela consulente enquadram-se no conceito de cessão de mão de obra para fins de aplicação da legislação que dispõe sobre a retenção a que se refere o art. 31, *caput* e § 3º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, regulamentado pelo art. 219, *caput* e § 1º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, e reproduzido no art. 115 da IN RFB n.º 971, de 2009.

12.1. Abaixo os dispositivos ora mencionados:

Lei n.º 8.212, de 1991

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. (Redação dada pela Lei n.º 11.933, de 2009).

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).

[...]

Decreto n.º 3.048, de 1999

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 n.º 4.729, de 2003)

§ 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.

[...]

IN RFB nº 971, de 2009

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.

13. Isso posto, cumpre arrolar, estritamente, a forma de execução dos serviços que pode ser extraída da narração aduzida na petição de consulta ora em foco: (a) o profissional do consulente “chegará até o local de trabalho” e se apresentará à empresa contratante “já com seu cronograma de atuação e formato de prestação de serviços pré-determinados contratualmente, com um prazo definido XXX para entregar o objeto”. Nesse caso, “não existe o aguardo de ordens” da empresa contratante para o profissional agir; (b) o serviço de “Ginástica na Empresa”, ou ginástica laboral, é “prestado no local da empresa Contratante” e, na sua execução, não resta configurado o “poder de mando dos representantes do Contratante para com o funcionário” do consulente; (c) o serviço de vacinação, que consiste na aplicação de vacinas nos empregados da empresa contratante, é prestado nas dependências desta ou em Unidades Móveis do consulente, sendo que, na sua operação, também “não se configura poder de mando dos representantes da empresa” contratante; e (d) os serviços de atendimentos médicos em áreas diversas é prestado no local da empresa contratante ou em Unidades Móveis do consulente, na sua realização, também “não se configura poder de mando dos representantes da empresa” contratante.

14. Passa-se ao exame do mérito da matéria consultada.

15. Na Solução de Consulta Cosit nº 371, de 2017, mencionada no item 11, acima, a Cosit, examinando os mesmos dispositivos legais e normativos antes referidos, expôs o seguinte entendimento acerca do conceito de cessão de mão de obra (destaques no original):

Fundamentos

[...]

22. Por essa razão, é fundamental compreender o conceito de cessão de mão de obra para aplicação correta da legislação que dispõe sobre a referida retenção.

23. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao definir cessão de mão de obra, praticamente adota o mesmo texto do § 1º do art. 219 do RPS, de 1999. Entretanto, conceitua as expressões “dependências de terceiros”, “serviços

contínuos” e “colocação à disposição” (art. 115, §§ 1º, 2º e 3º), da seguinte forma (negritos acrescentados):

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.

24. A respeito do requisito **“colocação à disposição da empresa contratante”**, aplicável aos trabalhadores cedidos pela empresa contratada, convém perquirir as acepções lexicográficas dos vocábulos **“dispor”, “disposição” e “ceder”**. De acordo com o Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa, versão multiusuário 2009.3, os significados das palavras **“dispor”, “ceder” e “cessão”**, aplicáveis à definição de cessão de mão-de-obra, são os seguintes:

a) **dispor**: ser possuidor de (algo), ex.: dispor de empregados; utilizar (algo) que não lhe pertence; ter controle sobre (algo); controlar, dominar, mandar;

b) **ceder**: transferir (a alguém) posse ou direito sobre (algo); abrir mão de; renunciar; colocar (algo) à disposição de (outrem); emprestar;

c) **cessão**: ato ou efeito de ceder; cedência, cedimento; transferência de posse ou direito.

25. Dessarte, quando uma empresa cede trabalhadores a outra, ela transfere a esta a prerrogativa, que era sua, de exercer o poder de comando sobre esses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores cedidos; 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** – a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores de que ela necessita para prestar serviços **cuja execução está sob responsabilidade dela própria, e não da empresa cedente da mão de obra**.

26. Diferentemente, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, submetidos às ordens e à coordenação da empresa contratada, ou, dito de outra forma, se a empresa contratante de serviços não puder dispor desses trabalhadores, se eles não estiverem sujeitos a ordens diretas da empresa contratante, eles não se encontram, juridicamente, à disposição dela e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

27. No tipo de prestação de serviço objeto da consulta ora em exame – transporte público de passageiros fundado em contrato de concessão patrocinada –, é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da

empresa contratante, e não os seus trabalhadores, os quais 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. O objeto do contrato é a execução de um serviço determinado, nele especificado; é a contratada – e não a contratante – que tem a obrigação de arregimentar os trabalhadores que prestarão o serviço, determinar a sua quantidade e as suas qualificações, dar-lhes as ordens necessárias à execução correta das atividades de que estão incumbidos; para a empresa contratante, não importa se o serviço será executado por dez, cem ou quinhentos trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para a contratante, o que interessa é o resultado final, o serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada; esta deverá prestá-lo adequadamente, e a qualidade da prestação será verificada pela empresa contratante mediante fiscalização, mas essa fiscalização não exclui a responsabilidade da contratada pela qualidade do serviço prestado, nem transfere à contratante o comando sobre os trabalhadores que devem executar o serviço.

16. Na prestação dos serviços objeto da consulta ora em exame, o consulente informa que presta serviço em suas unidades móveis ou nas dependências de seus clientes, por solicitação destes, que os profissionais por ela disponibilizados se apresentam aos seus clientes “já com seu cronograma de atuação e formato de prestação dos serviços pré-determinados contratualmente”, e que o prazo de execução dos serviços “é definido pelo XXX”. Percebe-se que, nesse caso, não há nenhuma indicação de que os profissionais do interessado executem os serviços sob a coordenação ou comando das empresas contratantes.

16.1. Ocorre que o deslocamento de profissionais do consulente para prestar os serviços nas instalações das empresas contratantes, por si só, não é fator suficiente para configurar a cessão de mão de obra, especialmente quando esses serviços são desenvolvidos pelo consulente para atender suas finalidades XXX, ainda que ajustados às peculiares necessidades de cada contratante. Para que ocorra a cessão de mão de obra é necessário que a empresa contratada coloque seus trabalhadores à disposição da empresa contratante e que essa possa deles dispor. E, de acordo com o interessado, na prestação dos referidos serviços “não se configura poder de mando dos representantes da empresa” contratante. De fato, não se configura a cessão de mão de obra nessa forma de prestação de serviços, tendo em vista que o objeto é a execução de um serviço certo: o que interessa para a empresa contratante é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.

17. Diante da conclusão de que os serviços de “ginástica na empresa”, “vacinação” e “atendimentos médicos”, na forma descrita pelo consulente, não se enquadram no conceito de cessão de mão de obra nos termos do § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, o segundo questionamento, que versa sobre o enquadramento desses serviços nos arts. 117 ou 118 da IN RFB nº 971, de 2009, deixa de ser analisado, tendo em vista a perda de seu objeto.

18. Por fim, cumpre alertar que, caso a operação objeto de análise se efetive de forma distinta da premissa fixada para a solução dos questionamentos que dizem respeito a prestação dos serviços de “ginástica na empresa”, “vacinação” e “atendimentos médicos”, a consulente poderá formular nova consulta, mediante a apresentação do fato concreto e dos detalhes necessários a sua solução, especialmente acerca do modo como são prestados, da forma de sua remuneração e da sua execução pelas partes neles envolvidas.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se ao consulente que não configura cessão de mão de obra a prestação de serviços de “ginástica na empresa”, de “vacinação” e de “atendimentos médicos” executados nas dependências das empresas contratantes, quando prestados mediante “cronograma de atuação e formato de prestação de serviços pré-determinados contratualmente”, e os profissionais executam os serviços contratados sem que se configure “poder de mando dos representantes da empresa” contratante. Nesse caso, a empresa contratada, em relação à prestação desses serviços, não está sujeita à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Encaminha-se ao revisor.

Assinatura digital
LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON
Auditora-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital
CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da SRRF10/Disit

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

Assinatura digital
MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen - Substituta

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit