



---

## Solução de Consulta n° 47 - Cosit

**Data** 28 de março de 2018.

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

SIMPLES NACIONAL. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE APARELHOS E SISTEMAS DE AR CONDICIONADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Os serviços de manutenção preventiva e corretiva, com reposição de peças, em aparelho/sistema de refrigeração, quando prestados por empresa optante pelo Simples Nacional, são tributados pelo Anexo III da Lei Complementar n.º 123, de 2006, e não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 169 - COSIT, DE 25 DE ABRIL DE 2014.

**Dispositivos Legais:** Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, artigos 17, incisos XI e XII, e parágrafo 1º, 18, parágrafos 5º-B, inciso IX, 5º-C, 5º-F e 5º-H; Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 31, parágrafos 3º e 4º, inciso III; RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, artigo 219, parágrafo 1º; Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, artigo 115, parágrafos 1º a 3º; Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, artigo 22; e Solução de Consulta n.º 169 - Cosit, de 25 de abril de 2014 (DOU de 22 de abril de 2014).

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

É da essência do conceito de cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 31, parágrafos 3º e 4º, inciso III; RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, artigo 219, parágrafo 1º; e Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, artigo 115, parágrafos 1º a 3º.

## Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, sociedade limitada que se identifica como sendo optante pelo Simples Nacional, com atuação no ramo de atividade principal de comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários, por meio de seu representante contratual, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que tratam os artigos 118, inciso XIV, e 119 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009.

2. Relata a consulente que foi contratada por órgão público estadual para prestar serviços de manutenção preventiva e corretiva, com reposição de peças, em aparelho/sistema de refrigeração (ar condicionado split) de algumas unidades da contratante; que os serviços são realizados por profissionais da consulente mediante visitas pré-agendadas, bem como quando das “chamadas de emergência”, entretanto, não ficando tais profissionais alocados permanentemente nas dependências do órgão contratante.

2.1. A consulente diz que todos os encargos tributários, trabalhistas, previdenciários e comerciais são de sua inteira responsabilidade, mas que o contratante começou a fazer a retenção previdenciária de 11% (onze por cento) sobre as faturas relativas aos serviços prestados, condição esta que não consta no contrato firmado com o órgão público.

2.2. Acrescenta que a retenção previdenciária jamais poderia ser feita, pois se trata de uma empresa de pequeno porte optante pelo sistema do Simples Nacional – é que as alíquotas do Simples Nacional (Anexos da Lei Complementar n.º 123, 2006) são distintas e bem inferiores ao patamar de 11% (onze por cento) previsto na Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, o que, ao final, inclusive, lhe causará dupla tributação.

2.3. A juízo da consulente, o sistema de arrecadação do Simples Nacional é incompatível com o regime da substituição previdenciária de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, o que implica dizer, assim se aplicando, estar-se-ia laborando contra a lei e a Constituição Federal, estando tal assertiva já sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) mediante edição da Súmula 425, da Primeira Seção.

2.4. Adiciona que os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente, só estão sujeitos à retenção quando contratados mediante cessão de mão-de-obra e desde que mantida equipe à disposição da contratante, conforme artigo 118, inciso XIV da IN RFB n.º 971, de 2009; da mesma forma, o artigo 191 dessa IN estabelece que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, que prestem serviços de cessão de mão-de-obra ou empreitada, não estão sujeitas à retenção de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, exceto aquelas tributadas na forma dos Anexos IV e V da Lei Complementar n.º 123, de 2006, para fatos geradores até 31 de dezembro de 2008, e aquelas tributadas na forma do Anexo IV, para os fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2009.

3. Assim, questiona sobre a impossibilidade da retenção previdenciária de 11% (onze por cento), tendo em vista à normatização da IN RFB n.º 971, de 2009, notadamente em seus artigos 118, inciso XIV, e 191.

## Fundamentos

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

5. É necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à 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.

5.1. 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.

6. Conforme se verifica, a consulente apresenta, como fundamentação de sua dúvida, os artigos 118, inciso XIV, e 191 da IN RFB n.º 971, de 2009, bem como cita a retenção de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991 (e suas alterações posteriores), listando, ainda, a possível incompatibilidade deste artigo com as disposições constantes na Lei Complementar n.º 123, de 2006.

6.1. Pode se resumir que a essência da questão apresentada decorre do fato de o contrato por ela (consulente) assinado com o órgão estadual não caracterizar a cessão de mão-de-obra de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, bem como, ainda que assim fosse, haveria uma incompatibilidade dessa retenção quando contrastada com a Lei Complementar n.º 123, de 2006, tudo, em face de, como empresa de pequeno porte que é, ter feito a opção pelo sistema do Simples Nacional.

7. Quanto à caracterização ou não da cessão de mão-de-obra de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, nota-se que este artigo dispõe sobre o instituto da retenção previdenciária na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, com extensão desse conceito à empreitada de mão-de-obra, segundo se depreende dos excertos a seguir reproduzidos, na redação atualizada até a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009:

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou*

*até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.*

(...)

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

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

(...)

*III - empreitada de mão-de-obra;*

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

*Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.*

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

7.2. Conforme se verifica, nos termos do instituto da retenção de que trata o artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, regulamentado pelo artigo 219, parágrafo 1º do RPS, a empresa que contratar determinados serviços mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra ficará obrigada a reter e a recolher 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

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

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

*Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 1974.*

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

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

*§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.*

8.2. Na forma determinada pelo artigo 115 e parágrafos da IN RFB n.º 971, de 2009, pode-se dizer que ocorre cessão de mão-de-obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Assim, três seriam os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja caracterizada como cessão de mão-de-obra, a saber: os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante; os serviços prestados devem ser contínuos; e a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

8.3. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pela conceituação normativa, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

8.3.1. Esse caráter “permanente” pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

8.4. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

8.4.1. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), não há que se falar em cessão de mão-de-obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

8.5. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

8.5.1. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

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

prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

8.5.3. Ainda com referência à colocação do trabalhador à disposição do tomador, transcreve-se, a seguir, excertos da Solução de Consulta n.º 312 - Cosit, de 6 de novembro de 2014, que apresenta outros elementos para possibilitar a identificação desse requisito:

10. *Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela transfere a essa outra empresa a prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores que cede; abre mão do seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu. Nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Nesse tipo de contrato a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar serviços que são de sua responsabilidade.*

11. *Por outro lado, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre “o ficar a disposição” e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.*

12. *Neste sentido, a doutrina de Andrei Pitten Velloso, Daniel Machado da Rocha e José Paulo Baltazar Júnior (Comentários à Lei do Custeio da Seguridade Social: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, Porto Alegre: Livraria do Advogado, Edição 2005, páginas 250/251) bem esclarece o conceito de cessão de mão de obra (sublinhou-se):*

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

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

13. *A mesma linha de entendimento é encontrada na obra Comentários à Lei Básica da Previdência Social de Wladimir Novaes Martinez (Tomo I – Plano de Custeio, Lei 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.*

14. *Esse, inclusive, tem sido o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme pode ser constatado na ementa de acórdão proferido por esse Tribunal, abaixo transcrita (destacou-se):*

**TRIBUTÁRIO. SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE DO ATO.**

*1. A prestação de serviços pela empresa contratada, com a utilização de mão-de-obra própria, a qual permanece sob a sua direção e dependência exclusiva, havendo apenas o deslocamento dos trabalhadores até o local da execução, seguindo-se a prestação do serviço sob as ordens da contratada não se confunde com a atividade de locação de mão-de-obra, que pressupõe que a empresa simplesmente coloque os seus empregados à disposição do tomador de serviços, o qual determina as diretrizes de trabalho e comanda a realização do serviço.*

*2. Não tendo restado evidência, na representação fiscal, de forma inequívoca, a cessão de mão-de-obra, deve ser declarado nulo o ato que determinou a exclusão da autora do SIMPLES.*

(Processo 5004219-72.2013.404.7208, Segunda Turma, D.E. 27/05/2014)

15. *É, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê do seguinte precedente (destacou-se):*

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.**

*1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.*

*2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do tomador de serviços ou de terceiros.*

3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

(REsp 488027 / SC, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 14/06/2004 p. 163)

16. Deveras, se não houvesse intenção do legislador em condicionar a retenção de que trata o art. 31 da Lei n.º 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)

9. Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação de determinados serviços se der mediante empreitada de mão-de-obra (artigo 31, parágrafo 4º, inciso III da Lei n.º 8.212, de 1991, e artigo 219, *caput* do RPS). Assim, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, o conceito de empreitada, para fins da retenção previdenciária, trazida pela 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.*

9.1. A cessão de mão-de-obra é originada do chamado *locatio operarum*, com característica marcante centrada na própria mão-de-obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão-de-obra tem sua origem no *locatio operis*, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão-de-obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

9.2. A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por 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.

10. A toda vista, e a partir do Contrato CT N.º 016/2014 anexado ao processo de consulta pela interessada, vê-se que seu objeto diz respeito à contratação de empresa (a ora consulente, contratada) para execução dos serviços de manutenção preventiva e corretiva, com



preposição de peças em aparelhos de ar condicionado, a serem realizados em várias unidades da contratante, por um período de doze meses, com as seguintes particularidades:

a) por parte da contratada (consulente): ser responsável pelo pagamento de todos os encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultante (Itens 10.2 e 17.1); o regime jurídico do contrato é aquele previsto na Lei n.º 8.666, de 1993, em especial, os artigos 58, 66, 67, 69 e 70 (item 11); ser responsável pela administração dos serviços, bem como pela mobilização, desmobilização e deslocamentos de seu pessoal, dentre outras ações de logísticas que tornem possível a execução dos serviços nos locais discriminados no objeto do contrato (item 12.7); todos os profissionais designados para execução dos serviços estão sob responsabilidade da contratada (item 12.8); responder por danos causados diretamente à contratante, decorrentes de culpa ou dolo, quando da execução dos serviços (item 12.15); alocar equipe composta de técnicos pertencentes ao seu quadro, devidamente habilitados, uniformizados e equipados para a execução de todos os serviços (item 12.16); e ser sob regime de execução indireta por empreitada por preço unitário (item 16.1).

b) por parte da contratante: exercer a fiscalização e efetuar o controle de qualidade dos serviços (item 13.1); cumprir as obrigações contratuais (item 13.12); e prestar as informações e esclarecimentos solicitados pela contratada.

10.1. Em contraste com as características identificadoras do conceito de cessão de mão-de-obra tipificado no termos do artigo 31, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, de 1991, e do artigo 219, parágrafo 1º do RPS, bem como esmiuçado tecnicamente nas determinações constantes no artigo 115, parágrafos 1º a 3º da IN RFB n.º 971, de 2009, conclui-se que o objeto de que trata o contrato colocado sob apreciação desta consulta, na forma como os serviços são prestados, não se subsume no conceito de cessão de mão-de-obra, eis que ausente pelos menos um dos requisitos necessários a essa caracterização, qual seja, a colocação de empregados à disposição da contratante.

10.1.1. É de se salientar que o simples fato da contratada (consulente) ser responsável pela administração dos serviços, bem como pela mobilização, desmobilização e deslocamentos de seu pessoal, dentre outras ações de logísticas que tornem possível a execução dos serviços nos locais discriminados no objeto do contrato (item 12.7 do contrato), e de que todos os profissionais designados para execução dos serviços permanecem sob responsabilidade da contratada (item 12.8 do contrato), por si só, descaracterizaria qualquer pertinência relativamente a uma possível cessão de mão-de-obra, eis que é de relevância que os empregados cedidos estejam sob total orientação e subordinação da contratante, o que não é o caso.

10.1.2. Neste sentido, arrematando-se com o dito em linhas pretéritas, se a empresa contratante dos serviços não puder dispor dos empregados que irão executar os serviços contratados, coordenando a prestação desses serviços, não ocorre a chamada “ficar a disposição”, e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão-de-obra discriminada no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991.

11. Por outro lado, o fato de o contrato dispor que a empresa contratada (consulente) deve alocar equipe composta de técnicos pertencentes ao seu quadro, devidamente habilitados, uniformizados e equipados para a execução de todos os serviços (item 12.16 do contrato), também não tem o condão de caracterizá-lo como se empreitada de mão-de-obra fosse, mormente quando o próprio contrato, além de não exigir outras obrigações que assim

pudesse tipificá-lo como tal, determina que o regime de execução seja indireta por empreitada por preço unitário (item 16.1 do contrato).

11.1. Ademais, observa-se que a questão de um possível enquadramento do objeto do contrato em análise, na forma como delineado para sua prestação, como sendo ou não uma empreitada de mão-de-obra torna-se irrelevante quando se tem por referência o conteúdo legislativo resultante da aplicação da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, segundo a seguir se desanuvia.

12. De acordo com o artigo 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme artigo 9º do referido dispositivo normativo (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

12.1. Nestes termos, a presente solução de consulta encontra-se parcialmente vinculada à Solução de Consulta n.º 169 – Cosit, de 25 de abril de 2014 (DOU de 22 de julho de 2014), relativamente à impossibilidade da retenção previdenciária de 11% (onze por cento) em face da prestação dos serviços de manutenção preventiva e corretiva, com reposição de peças, em aparelho/sistema de refrigeração, por parte de empresa optante pelo sistema do Simples Nacional, conforme se reproduz a seguir:

2. *Para melhor entendimento da dúvida apresentada, transcrevem-se alguns excertos da Lei Complementar n.º 123, de 2006 (sublinhas acrescentadas):*

*Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:*

*(...)*

*XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;*

*(...)*

*XII - que realize cessão ou locação de mão de obra;*

*(...)*

*§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.*

*(...)*

*§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.*

*Art. 18 (...)*

(...)

§ 5º-B Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

(...)

IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

(...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

(...)

§ 5º-F As atividades de prestação de serviços referidas no § 2º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, salvo se, para alguma dessas atividades, houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V desta Lei Complementar.

(...)

§ 5º-H. A vedação de que trata o inciso XII do caput do art. 17 desta Lei Complementar não se aplica às atividades referidas no § 5º-C deste artigo.

(...)

3. Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, percebe-se que os serviços de “INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO” enquadram-se na relação de serviços descrita no inciso IX do § 5º-B do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006. Conseqüentemente, esses serviços devem ser tributados na forma do Anexo III da referida Lei Complementar.

4. Ao dispor sobre a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, envolvendo a prestação de serviço por parte de empresa optante pelo Simples Nacional, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, estabelece que as ME e EPP optantes por esse regime de tributação que prestarem serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada não estão sujeitas a essa retenção, exceto aquelas tributadas na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123, de 2006, que não é o caso da consulente, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2009. Abaixo, transcreve-se o referido dispositivo (sublinhou-se):

Art. 191. As ME e EPP optantes pelo Simples Nacional que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada não estão sujeitas à retenção referida no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitidos, excetuada:

(...)

II - a ME ou a EPP tributada na forma do Anexo IV da Lei Complementar n.º 123, de 2006, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 2009.

4.1. *Importante observar que a prestação de serviço mediante cessão de mão de obra veda a opção pelo Simples Nacional (art. 17, XII), exceto se a tributação ocorrer na forma do Anexo IV da Lei Complementar n.º 123, de 2006 (art. 18, § 5.º-H).*

5. *Portanto, os serviços de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, quando realizados por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, devem ser tributados na forma do Anexo III da Lei Complementar n.º 123, de 2006, e não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária prevista art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Se esses serviços forem prestados mediante cessão de mão de obra, tal fato constitui motivo de vedação à opção pelo Simples Nacional ou mesmo de exclusão desse regime de tributação.*

13. Convém salientar e destacar 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 contratação mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada de mão-de-obra acima expostas.

## Conclusão

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

a) os serviços de manutenção preventiva e corretiva, com reposição de peças, em aparelho/sistema de refrigeração, são tributados pelo Anexo III da Lei Complementar n.º 123, de 2006, e não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Se esses serviços forem prestados mediante cessão ou locação de mão-de-obra, tal fato constitui motivo de vedação à opção pelo Simples Nacional ou mesmo de exclusão desse regime de tributação; e

b) é da essência do conceito de cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

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

assinado digitalmente  
CAUBI CASTELO BRANCO  
Auditor-Fiscal da RFB

15. De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir – Coordenação de Tributos sobre o Patrimônio, Renda e Operações Financeiras.

assinado digitalmente  
ANTONIO DE PADUA ATHAYDE MAGALHAES  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit03 - Substituto

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

assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora da Cotir

### **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*  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit