
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 75 - Cosit**Data** 14 de junho de 2021**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

RETENÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE PODER.

Para a configuração da cessão de mão de obra é desnecessária a transferência de qualquer poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total, sobre a mão de obra cedida. O elemento “colocação de mão de obra à disposição” se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível para o contratante, nos termos pactuados.

Na prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros, sob regime de fretamento, o cumprimento de itinerários em datas e horários preestabelecidos denota a colocação de mão de obra à disposição da contratante.

Para fins de caracterização da cessão de mão de obra, também é necessário que o contrato envolva prestação de serviços contínuos, entendidos como os que atendem a uma necessidade permanente da contratante, o que deve ser analisado caso a caso pela consulente.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31; Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 115; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18. Solução de Consulta Interna nº 4, de 28 de maio de 2021.

Relatório

A consulente declara que exerce a atividade de fretamento de ônibus para viagens de excursão e turismo, com contrato específico para cada viagem realizada; e que é responsável por determinar o trajeto, datas e horários das viagens. Também afirma que os contratantes são pessoas jurídicas, citando, como exemplos, agências de turismo e instituições de ensino.

2. Em seguida, a postulante alega que os motoristas dos ônibus são seus empregados e que atuam sob sua responsabilidade e ordem, cumprindo os trajetos, horários e datas previstos no contrato pactuado com os respectivos contratantes.

3. Nesse contexto, a interessada invoca o art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212, 24 de julho de 1991, que define a cessão de mão de obra para fins de retenção da contribuição previdenciária. Ato contínuo, menciona a Solução de Consulta Cosit nº 232, de 15 de maio de 2017, a qual assevera que “com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, verifica-se que esse pressupõe que o trabalhador atue sob ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.”

4. Então, a consulente questiona, *in verbis*:

1) A consulente, conforme descrito nas atividades por ela desenvolvida na execução do transporte de passageiros por fretamento para viagens de turismo, sendo utilizado o veículo e para condução do mesmo o motorista, que realiza o trabalho sob supervisão e controle da contratada (consulente), deve ser considerado como prestação de serviço com cessão de mão de obra?

2) A consulente deve destacar a retenção de 11% sobre 30% do valor do fretamento em suas notas de prestação de serviço, conforme o art. 150, inciso II, da IN nº 03/2005?

Fundamentos

5. Preliminarmente, reforça-se que a solução de consulta é ato interpretativo destinado a dirimir dúvidas acerca da legislação tributária, logo, está circunscrita à apresentação da correta interpretação do dispositivo evocado. Como corolário de sua natureza, a solução não possui recursos para confirmar a coerência entre as declarações feitas na consulta e a realidade, por conseguinte, não convalida ou invalida informações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente.

6. Antes de adentrar ao exame do mérito do pedido, convém transcrever o § 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99, que enumera as atividades passíveis de incidência da retenção, como 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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

[...]

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

[...]

§ 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.

(...)

7. Para que determinada atividade esteja sujeita à retenção dos 11%, é imprescindível que faça parte desse rol. Em caso afirmativo, o passo seguinte é saber se faz parte dos serviços sobre os quais há retenção somente quando prestados mediante cessão de mão-de-obra ou se a ela se sujeitam também quando prestados na forma de empreitada. Por último, e quando for o caso, analisa-se a presença dos elementos que caracterizam a cessão de mão-de-obra.

8. Segundo a conceituação previdenciária, 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 nas de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos;

- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou nas de terceiros.

9. Pois bem, outrora interpretou-se que para a subsunção ao disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, seria necessária a transferência, ao menos parcial, do poder de comando sobre a mão de obra cedida para o tomador do serviço, conforme assentado na Solução de Consulta Cosit nº 232, de 2017. Contudo, a partir da publicação da Solução de Consulta Interna nº 4, de 28 de maio de 2021, a interpretação indigitada foi superada. A exegese hodierna, circunstanciada na SCI aludida, assevera que para caracterização da cessão de mão de obra não é necessário que haja qualquer poder de direção ou supervisão do tomador do serviço sobre os trabalhadores que executam a tarefa contratada.

10. Isso porque a locução “à disposição” do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, deve ser ponderada com o resto da oração, “quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”. Denota o elemento gramatical que estar à disposição, portanto, caracteriza-se pela disponibilização temporal da mão de obra, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação (trabalho temporário, empreitada de mão de obra, prestação de serviço a terceiros).

11. A interpretação equivocada de que “à disposição” pressupõe algum poder de comando sobre a mão de obra cedida por parte da contratante, decorre sobretudo de importação do conceito de cessão constante em dicionários jurídicos – como transferência de direitos. Então, um dos elementos da cessão de mão de obra seria a transferência de algum poder de comando/direção sobre essa mão de obra.

12. Porém, respeitado o sentido legal do instituto, argumenta a SCI: “não há espaço para a analogia com o conceito de “cessão” presente em dicionários jurídicos e segue-se o sentido literal de “à disposição”, que é o mesmo empregado pela legislação trabalhista e coerente com a lógica jurídica de exigir-se esteio doutrinário e legal eloquente e abundante para autorizar o hermeneuta a alterar o sentido literal da expressão”.

13. A propósito, a Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, que alterou a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, regulamentando a terceirização, exige a formatação supracitada – ausência de direção da contratante – para a configuração dessa *modalidade* de cessão de

mão de obra e, sem embargo, preceitua que se aplica o referido art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991. Ou seja, a lei categoricamente reconhece a figura da cessão de mão de obra na prestação de serviço dirigido plenamente pela contratada, ratificando a pertinência da referida retenção mesmo que os trabalhadores cedidos atuem sob ordem apenas da executora do serviço, a quem caberia a supervisão e coordenação exclusiva da tarefa.

14. A Lei nº 13.429, de 2017, é expressa no sentido de que é a empresa prestadora do serviço quem dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores. Continua a SCI:

Ora, se a Lei nº 13.429, de 2017, estatui que o trabalhador está subordinado ao prestador do serviço (contratado) e que se aplica o recolhimento previsto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, não é lícito concluir que a partícula “à disposição” da cessão de mão de obra implica na transferência da direção, uma vez que tornaria inócuo o § 5º do art. 5º-A da Lei nº 6.019, de 1974, no concernente ao recolhimento das contribuições previdenciárias. Aduzir o oposto nos conduz contra as máximas de hermenêutica jurídica *commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat* – prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade – e *verba cum effectum, sunt accipienda* – não se presumem, na lei, palavras inúteis, devem-se compreender palavras como tendo alguma eficácia¹.

38. Logo, a interpretação do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, conjugado com a Lei nº 13.429, de 2017, e com os axiomas de hermenêutica também convergem para uma interpretação que não impeça a subsunção ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, de eventos sem transferência de poder de direção (parcial ou total).

15. Conclui-se que a transferência do poder de direção, seja parcial ou total, não é condição *sine qua non* para a satisfação do elemento da cessão de mão de obra “colocar à disposição”, muito embora a constatação de transferência de comando possa ser usada como elemento indicativo de sua ocorrência. O elemento “colocação de mão de obra à disposição” se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível/exigível para o contratante, perfazendo-se, portanto, na situação do condutor de veículo que deve cumprir itinerários de excursões em datas e horários estabelecidos, afinal, implementar essas condições contratuais denota que a contratada disponibilizou mão de obra à contratante para a execução do serviço, pois a contratante terá aquela mão de obra a sua disposição para honrar todo itinerário nas datas e nos horários requisitados.

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2011. Páginas 203 e 204.

16. Todavia, deve-se sublinhar que para fins da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a norma exige que o serviço tenha natureza contínua para o contratante, conforme definido na Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 115, § 2º, reproduzido a seguir:

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.

(...)

§ 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.

17. Portanto, a consulente deve observar se há caráter contínuo da atividade para que haja a subsunção daquele serviço ao comando do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. 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.

18. 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.

19. À guisa de ilustração, em uma empresa em que as excursões de turismo compõem sua atividade empresarial, decerto, a contratação de ônibus com motorista para a prestação de serviço de excursão subsume-se ao conceito legal de cessão de mão de obra; por outro lado, não se aplica o referido art. 31 se a contratação for fortuita e sem relação com as necessidades permanentes da contratada.

20. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou nas de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade. Nessa medida, apenas quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratado), resta

afastada a cessão de mão de obra com fundamento na ausência desse requisito de conceituação, o que não é o caso em pauta, por motivos auto evidentes.

21. Por fim, quanto ao segundo questionamento da postulante, não houve indicação de dispositivo da legislação tributária vigente que enseje dúvida, senão citação de dispositivo já revogado expressamente. A pergunta tampouco descreve dúvida interpretativa sobre a norma, avizinhando a possível resposta de ato de assessoria jurídica, distanciando-se do escopo da solução de consulta, restrita à interpretação da legislação tributária. Ademais, a apuração da base de cálculo da retenção em comento e suas deduções estão disciplinadas nos arts. 121 a 124 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. E o dever de destacar, mencionado pela Consulente, encontra-se disciplinado nos arts. 126 a 128 da referida Instrução Normativa. Por essas razões, reputa-se ineficaz esse quesito, conforme determina o art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, abaixo transcrito:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

(...)

Conclusão

22. Em razão do exposto, responde-se à consulente que para configuração da cessão de mão de obra é desnecessária a transferência de qualquer poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total sobre a mão de obra cedida. O elemento “colocação de mão de obra à disposição” se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível para o contratante nos termos pactuados.

23. Na prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros, sob regime de fretamento, o cumprimento de itinerários em datas e horários preestabelecidos denota a colocação de mão de obra à disposição da contratante.

24. Para fins de caracterização da cessão de mão de obra, também é necessário que o contrato envolva prestação de serviços contínuos, entendidos como os que atendem a uma

necessidade permanente da contratante, o que deve ser analisado caso a caso pela consulente.

Encaminhe-se ao Coordenador Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

Assinatura digital

WILLIAM CHAVES SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

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 à consulente.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação