



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.011 – DISIT04
DATA	12 de agosto de 2022
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CONCEITO. Para fins do disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja enquadrada no conceito de cessão de mão de obra são:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante, ou seja, deve haver a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato, sendo desnecessária a transferência de qualquer poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total, sobre a mão de obra cedida;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos, entendidos como 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; e
- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou nas de terceiros.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 75, DE 14 DE JUNHO DE 2021 (PUBLICADA NO DOU DE 17/6/2021).

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 115.

RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, que tem como objeto social principal a prestação de serviços de engenharia, além da realização de manutenção, instalação e comércio de equipamentos elétricos e gerais, apresenta consulta acerca da legislação da Contribuição Social Previdenciária.

2. Aduz ter realizado com determinado Município contrato (fls. XX/XX) sob o regime de parceria público-privada para a modernização, otimização, expansão, operação e manutenção da infraestrutura da rede de iluminação pública.

3. Informa que é feita a retenção de 11% (onze por cento) a título de Contribuição Social Previdenciária sobre o valor total da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e) que emite, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

4. Entretanto, entende que não deveria sofrer a retenção, uma vez que o serviço prestado não configura cessão de mão de obra.

5. Alega que o objeto do contrato citado não expressa a intenção de transferir trabalhadores mediante cessão de mão de obra, mas a concessão para a modernização e expansão de parque de iluminação pública. Embasa seu entendimento nos seguintes trechos do contrato integralmente reproduzidos na petição às fls. XX/XX:

“[...] 8.1. A Concessionária será responsável, objetivamente, pela imperícia, por falhas técnicas, pela falta de higiene financeira e por prejuízos causados pelos seus empregados e por quaisquer terceiros contratados pela Concessionária para a execução dos serviços da Concessão. [...]

8.3. Os contratos entre a Concessionária e terceiros reger-se-ão pelas normas de direito privado, **não se estabelecendo relação de qualquer natureza entre os terceiros e o Contratante.** [...]” (Grifou-se).

“[...] 10.1. **É obrigação da Concessionária executar todos os serviços objeto deste Contrato, por si ou por meio de terceiros, por sua conta e risco,** com integral atendimento das diretrizes da ANEEL, da regulamentação do Contratante, dos Indicadores de Desempenho e das demais exigências estabelecidas neste Contrato, segundo as melhores práticas e os regulamentos aplicáveis.

10.2. **A Concessionária assume total responsabilidade pela execução dos investimentos e serviços realizados em conformidade com o disposto neste Contrato** e especificações técnicas mínimas nele estabelecidas, assim como pela observância dos Indicadores de Desempenho. [...]” (Grifou-se).

6. Acrescenta que, segundo as cláusulas contratuais, a responsabilidade pela execução do contrato é exclusiva da consulente, não havendo subordinação de seus funcionários ao Município contratante, e que não há no contrato cláusula caracterizadora da cessão de mão de obra ou de subordinação de seus funcionários ao Município contratante.

7. Frisa que o Município não obriga a consulente a dispor de mão de obra para execução do objeto do contrato, pois busca que a realização do contrato seja feita por intermédio dos colaboradores da própria consulente ou por outro formato que entender possível.
8. Nesse ponto, conclui que os trabalhadores a serviço da consulente não são colocados à disposição da contratante, dado que estes apenas se limitam a fazer o que está previsto no contrato, a critério exclusivo da consulente, inexistindo, portanto, o requisito para retenção previsto no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.
9. Destaca que seu entendimento é lastreado pela Solução de Consulta Cosit nº 28, de 16 de janeiro de 2017, bem como pela Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 5.013, de 6 de agosto de 2019.
10. Discorre sobre as disposições legais e normativas a respeito do conceito de cessão de mão de obra, mais especificamente sobre o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e o art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, para concluir que a cessão de mão de obra somente é caracterizada quando os trabalhadores são colocados à disposição da empresa contratante e tornam-se a esta subordinados.
11. Por fim, consulta se a retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, pode ser dispensada no caso concreto.
12. Outrossim, presta as declarações de praxe exigidas em sede de apresentação de consulta tributária. Em suficiente síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

13. O processo administrativo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária é regido, no âmbito da Receita Federal do Brasil, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
14. Neste sentido, observe-se que a consulta fiscal, ainda quando preencha os requisitos legais de admissibilidade, a juízo da autoridade competente, não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolançado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e no art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.
15. Cumpre destacar que a finalidade do instituto da consulta é fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos acerca da interpretação adotada pela Receita Federal sobre determinada norma tributária aplicável a casos concretos e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. A matéria da consulta é sempre a interpretação, ou seja, o juízo a respeito da legislação tributária, com fim de dirimir dúvidas circunscritas a fatos determinados.

16. Embora na fundamentação da petição de consulta a consulente tenha trazido ao debate uma dúvida pertinente a respeito da legislação previdenciária, almeja, ao fim, saber se o valor dos serviços prestados ao Município, em face do contrato de fls. XX/XX, sofre a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. É de destacar que o instituto da solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pelo interessado tampouco o cotejo de disposições contratuais com a legislação a fim de convalidar atos praticados pelo consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, que é incompatível com esse instituto, mormente porque caracterizaria prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, vedada ao Fisco pela legislação. A solução de consulta se limita a apresentar interpretação da legislação tributária sobre os fatos narrados na consulta. Daí o questionamento em tela ser considerado **INEFICAZ**, nos termos do art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Nesse sentido, colaciona-se a ementa do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 1.860, de 7 de julho de 1980, literalmente:

"O processo administrativo de consulta tem por pressuposto (art. 46 do Decreto nº 70.235/72) "consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado". Não comporta, portanto, apreciação de assuntos não especificamente determinados, **sobre correção da utilização de contratos de direito privado** ou sobre a refutação de anteriores manifestações da CST, ou matérias pertencentes ao regime do contencioso administrativo." (g.n.).

17. No que diz respeito ao cerne da consulta, é de conhecimento da consulente que a definição de cessão de mão de obra, para fins da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, foi regulada pelo art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, como segue:

Seção II

Da Cessão de Mão-de-Obra e da Empreitada

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.

18. A par da regulamentação citada, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) emitiu a Solução de Consulta Cosit nº 75, de 14 de junho de 2021, publicada no DOU de 17/06/2021, cujos trechos são a seguir transladados, na qual fora minudentemente esclarecido o conceito de cessão de mão de obra:

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.

[...]

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)

[...]

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.

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.

[...] (g.n.).

19. Extrai-se, portanto, da solução de consulta supracitada, à qual esta solução se vincula, por força do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que a Coordenação-Geral de Tributação, calcada na legislação previdenciária e trabalhista, alterou o entendimento outrora manifestado por meio de soluções de consulta para sedimentar um novo no sentido de que a caracterização da “cessão de mão de obra”, para fins do disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, independe da transferência de poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total, sobre a mão de obra cedida.

20. Destarte, forte no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, considera-se esta solução vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 75, de 2021.

CONCLUSÃO

21. Por fim, resta pontuar, para verificação a ser feita pela própria consulente, os requisitos fundamentais de enquadramento no conceito de cessão de mão de obra:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante, ou seja, deve haver a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato, sendo desnecessária a transferência de qualquer poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total, sobre a mão de obra cedida;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos, entendidos como 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; e
- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou nas de terceiros.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Declaro a vinculação desta Solução de Consulta à Solução de Consulta Cosit nº 75, de 14 de junho de 2021, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

A presente Solução de Consulta não desafia recurso ou pedido de reconsideração, a teor do art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996; do art. 58 do Decreto nº 70.235, de 1972; do art. 95, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

(Assinatura digital)

Flávio Osório de Barros
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF04/Disit