



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.012 – DISIT/SRRF04
DATA	16 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

CSRB. RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CONCEITO. Para fins do disposto no § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, 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 17/06/2021).

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº, 12.546, de 2011, art. 7º, III e § 6º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 115.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

INEFICÁCIA. ASSESSORIA JURÍDICA OU CONTÁBIL-FISCAL. Não produz efeitos a consulta formulada com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 27, XIV, e 29, II.

RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, empresa que desempenha atividade de transporte de passageiros alegadamente classificada na CNAE principal 4922-1/02, apresenta consulta acerca da legislação da Contribuição Social Previdenciária.

2. Informa ser optante pela Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

3. Aduz que emite o “CTOS (conhecimento de transporte eletrônico para outros serviços)” quando presta serviço de transporte de funcionários das empresas contratantes.

4. Destaca que a empresa contratante faz a retenção de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) a título de Contribuição Social Previdenciária nos termos do art. 2º, § 4º, do Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, e do art. 118, XVIII, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

5. Ao fim, questiona (1) se o serviço de transporte de passageiros que presta pode ser considerado cessão de mão de obra para efeito da referida retenção; e (2) se a retenção que efetua no CTOS está correta.

6. É o relatório.

FUNDAMENTOS

7. 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.

8. Ressalte-se que a interposição de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente,

por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 19 e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. A Lei nº 12.546, de 2011, assim dispõe a respeito da hipótese trazida à análise pela consulente, literalmente:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2023, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

[...]

III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0.

[...]

§ 6º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante **cessão de mão de obra**, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e para fins de elisão da responsabilidade solidária prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, **a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento)** do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

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

10. Nesse ponto, preliminarmente à análise do mérito, cabe ressaltar que o serviço objeto da consulta, prestado pela consulente, qual seja, serviço de transporte de funcionários de empresas contratantes, por caracterizar-se como serviço de fretamento, não está incluído nas classes da CNAE 2.0 descritas no inciso III do art. 7º supracitado, pois, além de excluído expressamente nas notas explicativas das referidas classes, recebe classificação própria sob o código 49.29-9 (Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, e outros transportes rodoviários não especificados anteriormente). Nesse passo, no que toca à receita bruta decorrente da prestação de serviço de fretamento (CNAE 2.0 4929-9), somente é possível substituir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários pela contribuição sobre a receita bruta se a consulente desenvolver uma das atividades referidas no inciso III do art. 7º como atividade principal, assim entendida aquela de maior receita auferida ou esperada, ou na hipótese em que a soma das receitas de atividades estranhas às previstas no citado inciso seja inferior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total, tudo conforme estabelece o art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do **caput** do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o **caput** do art. 7º desta Lei ou à fabricação dos produtos de que tratam os incisos VII e VIII do **caput** do art. 8º desta Lei e a receita bruta total.

[...]

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês.

§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º.

§ 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

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

11. No que diz respeito ao mérito da consulta, é forçoso esclarecer que a definição de cessão de mão de obra, para fins de retenção na forma definida no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o § 6º do art. 7º retrotranscrito, 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.

12. 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 no contexto da prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros sob o regime de fretamento. Portanto, 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:

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.

[...]

13. Ainda que a consulente tivesse carreado aos autos o contrato de prestação de serviço de transporte, com os detalhes que permitissem seu cotejo com a legislação, descabe, em sede de consulta à legislação tributária, em virtude de esta não servir à prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, apreciar, no caso concreto, o atendimento dos requisitos necessários para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra.

14. Sendo assim, importa, na sequência, 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.

15. Com respeito ao segundo questionamento, como ora ressaltado, a consulta fiscal não convalida nem invalida atos praticados pelo contribuinte, pois isso importaria em análise de matéria probatória, que é incompatível com esse instituto, mormente porque caracterizaria prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal. Daí o questionamento em tela ser considerado **INEFICAZ**, nos termos do art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

16. De todo o exposto, resta concluir que, para fins do disposto no § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, 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.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Diante do exposto, conheço do primeiro quesito formulado e 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.

Deixo de conhecer do segundo quesito, com fundamento nos arts. 27, XIV, e 29, II da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

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.

Publique-se na forma do art. 43 da referida instrução normativa. Dê-se ciência à consulente.

(Assinatura digital)

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