



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	256 – COSIT
DATA	25 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

RETENÇÃO TRIBUTÁRIA. NOTA FISCAL OU FATURA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADES SUJEITAS À RETENÇÃO.

A retenção de 3,5% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, no caso de contratação, para execução de serviços mediante cessão de mão de obra, de empresas que estejam sujeitas à CPRB, prevista no art. 11 da IN RFB nº 2.053, de 2021, aplica-se apenas aos serviços listados nos arts. 111 e 112 da IN RFB nº 2.110, de 2022.

As atividades de arquitetura de *software*, desenvolvimento de sistemas, administração de dados e administração de redes, não estão sujeitas à referida retenção previdenciária, ressalvadas as hipóteses compreendidas nos incisos V e VI do art. 111 da IN RFB nº 2.110, de 2022.

Estará configurada a cessão de mão de obra caso estejam presentes, concomitantemente, as condições do art. 108, §1º, I a III, da IN RFB 2.110, de 2022. Ressalte-se que a caracterização da cessão de mão de obra independe da existência de poder de gerência ou direção do tomador do serviço sobre os trabalhadores colocados à sua disposição.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº 12.546, de 2011, art. 7º, I, e § 6º; IN RFB nº 2.110, de 2022, arts. 108, 111 e 112; IN RFB nº 2.058 de 2021, art. 31; IN RFB nº 2.053, de 2021, art. 11; Solução de Consulta Interna Cosit nº 4, de 2021.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada informa que firmou contrato de prestação de serviços no qual figura como tomadora de serviços na área da tecnologia da informação (sob demanda) prestados nas condições estabelecidas em “Termo de Referência” (não trazido aos autos do presente processo de consulta). Consta como objeto do contrato o fornecimento de horas técnicas de: Arquiteto de *Software*, Analista Desenvolvedor Java, Analista de Teste/Qualidade, Analista Designer de Interfaces, Analista Desenvolvedor PHP, Analista de Sistemas, Administrador de Dados, Administrador Banco de Dados, Administrador Redes e Analista de Suporte. O serviço é prestado por consórcio (com CNPJ próprio) formado por duas empresas. Constam nos autos duas Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) emitidas pela empresa líder do consórcio (95% de participação), que firmou a declaração de opção da sistemática de recolhimento das contribuições previdenciárias, *verbis*:

Declaro, sob as penas da Lei, para fins do disposto no art. 10º, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 2053/2021, que a empresa acima identificada recolhe a contribuição previdenciária incidente sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na forma do caput do art. 7º (ou 8º) da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Declaro também ter conhecimento de que a opção tem caráter irretratável.

2. A contratante (tomadora do serviço) apresenta consulta acerca do art. 11 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.053, de 06 de dezembro de 2021, *verbis*:

Instrução Normativa RFB nº 2.053, de 2021:

Art. 11. A partir de 1º de setembro de 2018, no caso de contratação de empresas que estejam sujeitas à CPRB para execução de serviços mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida por empresas:

I - prestadoras de serviços de TI e de TIC;

(...)

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo apenas aos serviços listados nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que estiverem sujeitos à CPRB.

§ 3º Na hipótese de contratação de empresa que não optar pela tributação substitutiva na forma prevista no § 6º do art. 2º ou no § 2º do art. 15, a empresa contratante fica obrigada à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 4º A empresa contratada deverá comprovar, à empresa contratante, a opção pela tributação substitutiva de que trata o art. 2º, e declarar, conforme o modelo constante do Anexo III, que recolhe a contribuição previdenciária na forma prevista no caput dos arts. 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

3. Formula os seguintes questionamentos, literalmente:

- 1) A retenção tributária relativa ao INSS deverá ser de 3,5% conforme aduz o fornecedor?
- 2) Cabe à tomadora dos serviços a retenção tributária do INSS em 11%, nos termos do art. 31 da Lei Federal nº 8.212, de 1991?
- 3) Os serviços relacionados estão adstritos à retenção tributária do INSS, por cessão de mão de obra?

4. Ao final, prestou as declarações exigidas pelo art. 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

5. É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

6. A consulta preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida. Ressalte-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta. Feitas estas considerações, passa-se à análise do caso.

7. O § 6º do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, transcrito abaixo, determina que as empresas contratantes de empresas referidas no **caput** do art. 7º deverão reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, desde que executados mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

LEI Nº 12.546, DE 2011 (destacou-se):

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: (Redação dada pela Lei nº 14.288, de 2021)

I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

(...)

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

(...)

IX - equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas solidariamente

responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

(...)

§ 11. Na hipótese do inciso IX do caput, no cálculo da contribuição incidente sobre a receita, a consorciada deve deduzir de sua base de cálculo, observado o disposto neste artigo, a parcela da receita auferida pelo consórcio proporcional a sua participação no empreendimento. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

8. O art. 7º, I, da Lei nº 12.546, de 2011, especifica os serviços prestados pelas empresas de TI e TIC que são alcançados pela CPRB, quais sejam, os previstos no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, *verbis*:

Lei nº 11.774, de 2008:

Art. 14

§ 4º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se serviços de TI e TIC:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados, bem como serviços de suporte técnico em equipamentos de informática em geral; e (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vigência)

VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

IX - execução continuada de procedimentos de preparação ou processamento de dados de gestão empresarial, pública ou privada, e gerenciamento de processos de clientes, com o uso combinado de mão de obra e sistemas computacionais. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

9. Constata-se, portanto, que a Lei nº 12.546, de 2011, aproveitou-se da relação de serviços prestados pelas empresas de TI e TIC constantes no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008, para delimitar o alcance da CPRB sobre tais serviços.

10. O art. 111 da IN RFB nº 2.110, de 2022, transcrito abaixo, lista os serviços que, desde que contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, estão sujeitos à retenção. Conforme determina o art. 110 da mesma IN, a retenção corresponde a 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura. O art. 112 da referida IN lista os serviços que, desde que contratados mediante cessão de mão-de-obra (não menciona empreitada), também estão sujeitos à retenção de 11%.

Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022 (destacou-se):

Art. 111. Estão sujeitos à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, observado o disposto no art. 114, os serviços de: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, §§ 2º e 3º)

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares; e

VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 112. Estão sujeitos à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra, observado o disposto no art. 114, os serviços de: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 2º)

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias, com vistas à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, que compreendam os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos para seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

- XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;
- XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;
- XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;
- XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;
- XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, que envolvam serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletroeletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora de estrada;
- XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;
- XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, que envolvam o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;
- XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;
- XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;
- XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;
- XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, com o objetivo de avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes; e

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de teleatendimento.

Art. 113. São exaustivas as relações dos serviços sujeitos à retenção constantes dos arts. 111 e 112.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços constantes dos incisos do caput dos arts. 111 e 112 é exemplificativa.

11. Por seu turno, a IN RFB nº 2.053, de 6 de dezembro de 2021, que dispõe sobre o regime substitutivo de contribuição previdenciária da Lei nº 12.546, de 2011, consolida a matéria em seu art. 11, preceituando que à empresa optante pelo referido regime aplica-se a alíquota de retenção de 3,5% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, destacando no seu § 2º que o aludido comando alcança apenas os serviços listados nos arts. 111 e 112 da IN RFB 2.110, de 2022 – sucedâneos dos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 –, devendo tal condição ser comprovada nos termos do § 4º do indigitado art. 11. Veja-se (destacou-se):

Art. 11. A partir de 1º de setembro de 2018, no caso de contratação de empresas que estejam sujeitas à CPRB para execução de serviços mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida por empresas:

I - prestadoras de serviços de TI e de TIC;

(...)

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo apenas aos serviços listados nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que estiverem sujeitos à CPRB.

(...)

§ 4º A empresa contratada deverá comprovar, à empresa contratante, a opção pela tributação substitutiva de que trata o art. 2º, e declarar, conforme o modelo constante do Anexo III, que recolhe a contribuição previdenciária na forma prevista no caput dos arts. 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

(...)

11.1. Logo, a retenção de 3,5% prevista no § 6º do art. 7º, da Lei nº 12.546, de 2011, substitui a alíquota de 11% do art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991, para as empresas optantes pela CPRB.

12. Quanto à “cessão de mão de obra”, a IN RFB nº 2.110, de 2022, decompõe os seus elementos e os conceitua, na forma que segue:

IN RFB nº 2.110, de 2022 (destacou-se):

Art. 108. 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. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 3º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 1º)

§ 1º Entende-se por:

I - dependências de terceiros, aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços;

II - serviços contínuos, 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

III - colocação à disposição da empresa contratante, a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

§ 2º A caracterização da cessão de mão de obra independe da existência de poder de gerência ou direção do tomador do serviço sobre os trabalhadores colocados à sua disposição. (Solução de Consulta Interna Cosit nº 4, de 28 de maio de 2021)

13. Desse modo, depreende-se que estará configurada a cessão de mão de obra se presentes, concomitantemente, as condições do art. 108, §§ 1º e 2º, acima transcritos. Contudo, para que haja a referida retenção, é necessário que a atividade esteja prevista em norma.

14. Pois bem, os arts. 111 e 112 da IN RFB nº 2.110, de 2022, compilam as atividades em que deve ocorrer a retenção tributária, todavia, os serviços declarados pela consultante, de modo literal, não se coadunam com nenhuma dessas previsões. Por conseguinte, as atividades narradas pela consultante não se subsomem a retenção tributária sob consulta. Não obstante, pondera-se que, para além do contexto geral informado pela postulante, se concretamente houver a prestação de algum serviço referido nos incisos V ou VI do art. 111, da IN RFB nº 2.110, de 2022, então, é devida a retenção para essa atividade específica.

CONCLUSÃO

15. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

15.1. Aplica-se a alíquota de retenção de 3,5% prevista no art. 11 da IN RFB nº 2.053, de 2021, caso a empresa contratada seja optante da CPRB, apenas sobre os serviços listados nos arts. 111 e 112 da IN RFB nº 2.110, de 2022.

15.2. As atividades elencadas pela consulente, quais sejam, arquitetura de *software*, desenvolvimento de sistemas, administração de dados e administração de redes, não estão sujeitas à retenção previdenciária, ressalvadas as hipóteses compreendidas nos incisos V e VI do art. 111 da IN RFB nº 2.110, de 2022.

15.3. Estará configurada a cessão de mão de obra quando presentes, concomitantemente, as condições do art. 108, §§ 1º e 2º, da IN RFB 2.110, de 2022.

Assinatura digital
LUIS FELIPE VILLAR CAVALCANTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

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
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
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. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação