



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

269 – COSIT

DATA

27 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

RETENÇÃO NA FONTE. SERVIÇOS PRESTADOS COM EMPREGO DE EQUIPAMENTOS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

A prestação de serviços de limpeza somente com o emprego de equipamentos que sejam imprescindíveis à execução de tais serviços é considerada “prestação de serviços com emprego de materiais”, conforme previsão do § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

Para que seja possível a utilização da alíquota reduzida do IR, o emprego de equipamentos deve estar contratualmente previsto, ou seja, deve estar discriminado no contrato ou em planilhas à parte integrantes do contrato, e ainda na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme exige o § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

Caso o custo dos materiais faça parte do preço do serviço apenas por um período determinado, apenas neste período poderá ser considerado serviço prestado com emprego de materiais, quando cumpridos os demais requisitos legais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 210, DE 2015.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; Lei nº 10.833, de 2003, art. 34; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, inciso I e Anexo I, art. 38, inciso II.

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

SERVIÇOS PRESTADOS COM EMPREGO DE MATERIAIS. EQUIPAMENTOS. ALÍQUOTA APLICÁVEL. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do lucro presumido, a legislação não contempla a diferenciação de percentual

sobre a receita bruta por serviços prestados, seja com emprego de materiais às expensas do contratado ou do contratante, exceto na prestação de serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, e sob condições determinadas, e de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 210, DE 2015.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 38, inciso II.

## RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, pessoa jurídica de direito privado, apresenta consulta relacionada ao conceito de “materiais” aplicados na execução de serviços prestados a órgãos da administração pública federal, cuja definição está contemplada na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

2. Argumenta que sua dúvida versa sobre a definição de “materiais” que a RFB traz na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, que estabelece alíquota de retenção de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) para o Imposto sobre a Renda (IR) caso o serviço seja prestado com a utilização de materiais ao invés da alíquota de 4,8% (quatro inteiros e oito décimos por cento) caso não haja a utilização de materiais.

3. Aduz que alguns órgãos Federais, a exemplo do contrato administrativo de prestação de serviços que anexa, têm o entendimento de que o termo “materiais”, citado no art. 2º, § 7º, I da referida normativa, são apenas materiais de limpeza domissanitários que são utilizados na prestação do serviço, e que o uso de equipamentos não entraria no conceito de “material” e, portanto, não ensejaria na permissão de recolhimento da alíquota de IR diferenciada em 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), nos termos do código 6147 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

4. Argumenta ainda que, não há clareza na norma na definição do que viria a ser “material” e que em razão desse fato solicita-se o presente esclarecimento para tanto.

5. Relata ainda que, segundo a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, os pagamentos feitos por órgãos e entidades federais às pessoas jurídicas pela prestação de serviços em geral, com fornecimento de materiais, submetem-se à retenção do IR com alíquota de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), pelo código 6147 da Tabela de Alíquotas constante do Anexo I do referido ato normativo.

6. Explica que no caso do presente contrato que possui, pactuado com um órgão federal, entende que esse se submete a serviços prestados com empregos de materiais, nos exatos termos definidos no art. 2º, § 7º, I, uma vez que o citado contrato assim define como seu objeto:

*O objeto do presente instrumento é a contratação de empresa especializada na prestação, de natureza continuada, com dedicação exclusiva, dos serviços de limpeza e conservação, com o emprego de equipamentos necessários à execução dos serviços, nas dependências da (...), devidamente qualificada no preâmbulo do presente instrumento, que serão prestados nas condições estabelecidas no Termo de Referência, anexo do Edital, que passa a integrar este Contrato sob a forma de Anexo I.*

7. Complementa, alegando que, no contrato que possui, há o fornecimento de bens duráveis de uso geral, necessários a prestação dos serviços, sendo os seguintes equipamentos:

- HIDROLAVADORA, alta pressão 220 volts, com carrinho para transporte com alça, bico regulável e mangueira de alta pressão resistente, com sistema anti-torção;
- kit completo para limpeza de vidros;
- Aspirador de pó e água, profissional, tipo industrial;
- Escada de alumínio com 6 degraus;
- Mangueira de ¾", com 50 metros;
- Mangueira de ¾", com 100 metros;
- Carrinho funcional para produtos de Limpeza

8. Menciona que referidos equipamentos utilizados são remunerados por meio do cálculo de depreciação anual e rateados no valor do posto de cada funcionária contratada e que no seu entender, a normativa da Receita Federal em nenhum momento faz distinção entre "materiais" e "equipamentos".

9. Por fim, argui que o entendimento mais acurado de "materiais", em sentido amplo, são aqueles itens que são utilizados para a prestação dos serviços, indispensáveis à execução destes, sem os quais tornaria a própria atividade inócua. E que é o caso do contrato que menciona, uma vez que os materiais (equipamentos) que fornece para o órgão contratante são necessários à prestação dos serviços.

10. Desta feita, a consulente entende como adequada a utilização da alíquota diferenciada para retenção de IR em 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), nos termos do código 6147 do anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, uma vez que entende que os serviços são prestados com a utilização de materiais.

11. Em face desse contexto formula os seguintes questionamentos:

- 1) Qual a definição precisa de "materiais", a que se refere o art. 2º, § 7º, I, da IN 1.234/2012?

*2) No caso de prestação de serviços de limpeza, a realização desta atividade com o fornecimento apenas de equipamentos, sem envolver produtos de limpeza, não pode ser interpretada como “prestação de serviços com emprego de materiais”?*

## FUNDAMENTOS

12. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

13. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

14. Assim, 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 o que foi narrado 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, aplica-se a Solução de Consulta.

15. Dito isso, considera-se que a dúvida da consulente é legítima, diante da necessidade de interpretação lógico-sistemática da legislação tributária, quando as situações as fazem se entrelaçar com as de outras áreas do ordenamento jurídico. Neste rumo, depreende-se que o processo sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que merece conhecimento. Passa-se, então, à análise do mérito.

16. A previsão de que os serviços prestados a órgãos e entidades da Administração Pública Federal sofram retenção na fonte quanto ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) encontra-se disposta no art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, em conjunto com o art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *verbis*:

*Lei nº 9.430, de 1996*

*Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou*

*prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

*§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.*

*§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.*

*§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.*

*§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.*

*§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.*

*§ 6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.*

*§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.*

*§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.*

*§ 9º Até 31 de dezembro de 2017, fica dispensada a retenção dos tributos na fonte de que trata o caput sobre os pagamentos efetuados por órgãos ou entidades da administração pública federal, mediante a utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF, no caso de compra de passagens aéreas diretamente das companhias aéreas prestadoras de serviços de transporte aéreo. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)*

*Lei nº 10.833, de 2003*

*Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal: (Produção de efeito)*

*I - empresas públicas;*

*II - sociedades de economia mista; e*

*III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.*

*Parágrafo único. A retenção a que se refere o caput deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I – petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*II – álcool, biodiesel e demais biocombustíveis. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

17. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, detalha referida retenção nos exatos termos abaixo:

*Art. 1º A retenção de tributos incidentes sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), obedecerá ao disposto nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2145, de 26 de junho de 2023)*

*Art. 2º Os órgãos e entidades a que se refere o art. 1º ficam obrigados a efetuar a retenção, na fonte, do imposto sobre a renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras de construção civil. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2145, de 26 de junho de 2023)*

*(...)*

*§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:*

*I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;*

*(...)*

*§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.*

18. Já o Anexo I da citada Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, traz uma tabela, relacionando as espécies de serviço com as alíquotas correspondentes de IR, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que devem ser utilizadas para se efetuar a retenção. Contudo, como o questionamento da consulente se restringe à situação do Imposto sobre a Renda, limitaremos a análise e resposta nesta Solução de Consulta apenas ao referido imposto.

19. De maneira geral, nota-se que, de acordo com o referido Anexo I, os serviços de limpeza estão sujeitos a uma alíquota relativa ao Imposto sobre a Renda retido na fonte de 4,8% (quatro inteiros e oito décimos por cento), enquanto os serviços prestados com emprego de materiais se sujeitam a uma alíquota de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento).

20. Por sua vez, o § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, esclarece que serviço prestado com emprego de materiais, é aquele em que a prestação do serviço envolve o fornecimento de materiais pelo contratado. De acordo com o referido dispositivo, os materiais devem estar obrigatoriamente discriminados no contrato ou em planilhas pertencentes ao contrato e na nota fiscal ou fatura da prestação do serviço.

*Art. 2º(...)*

*(...)*

*§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:*

*I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços **cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais**, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;*

21. Dito de outra forma, para que a prestação de um serviço possa ser considerada como prestação de serviço com emprego de materiais, nos termos do art. 2º, § 7º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, é necessário que haja o efetivo fornecimento de materiais e que eles sejam inerentes à execução do serviço, além disso, é indispensável que o fornecimento pelo contratado dos referidos materiais conste de forma discriminada no contrato e em cada nota fiscal ou fatura emitida.

22. Contudo, apesar do dispositivo retro citado buscar definir o que pode ser concebido como “serviços prestados com emprego de materiais”, não chegou ao ponto de esclarecer o que pode ser considerado como “materiais”, para fins de aplicação da alíquota reduzida do IR. É nesse ponto que exsurge a dúvida da consulente, já que ela argumenta que, na execução dos serviços que presta ao órgão público contratante, utiliza-se de bens duráveis de uso geral, necessários a prestação dos serviços, tais como: *HIDROLAVADORA, alta pressão 220 volts, com carrinho para transporte com alça, bico regulável e mangueira de alta pressão resistente, com sistema anti-torção; kit completo para limpeza de vidros; Aspirador de pó e água, profissional, tipo industrial; Escada de alumínio com 6 degraus; Mangueira de ¾”, com 50 metros; Mangueira de ¾”, com 100 metros; Carrinho funcional para produtos de Limpeza.*

23. Equipamentos esses que alega fornecer e que são remunerados contratualmente por meio do cálculo de depreciação anual e rateados no valor do posto de cada funcionária contratada e que tais equipamentos estariam contemplados no conceito de “materiais” referidos no § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, acima, e que por isso, passíveis de enquadramento da retenção na alíquota de IR reduzida de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento).

24. Na busca pela definição do que pode ser entendido como “**serviços prestados com emprego de materiais**”, percebe-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, delimitou de forma bastante superficial o que pode ser depreendido como tal, asseverando que são aqueles serviços *cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços*.

24.1 Observa-se, contudo, que esse esforço hermenêutico não logrou o êxito necessário em sua completude, pois restou indefinido ao aplicador do ditame normativo, que tipo de bens (materiais/equipamentos) se poderia enquadrar nesse conceito de “materiais”. Como consequência, essa indefinição acarreta ao intérprete duas possibilidades: (i) considerar no conceito de materiais **somente** aqueles insumos inerentes aos serviços de limpeza, como por exemplo, produtos químicos ou domissanitários saneantes, destinados à higienização, desinfecção ou desinfestação; ou (ii) considerar incluso nesse conceito **também** os equipamentos, como as máquinas manuseadas por trabalhadores e que pela natureza do serviço são essenciais à execução dos serviços, como por exemplo, os equipamentos descritos pela consultante, como hidrolavadora, aspiradores, mangueiras etc.

25. Embora não tenha havido o detalhamento pela Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, do que se pode depreender como “materiais”, é indubitável que, nos casos em que o serviço prestado tenha por inerente e até imprescindível a utilização de equipamento, parece ser compreensível que se trata daqueles serviços em que o índice de utilização de mão de obra seja atenuado pelo emprego significativo de determinados e específicos equipamentos, os quais potencializem o rendimento do trabalho ou sejam, mesmo, imprescindíveis à sua realização.

26. Em outras palavras, tais “equipamentos” estariam intrinsecamente ligados à natureza do serviço prestado, de tal sorte que sem eles não se costumam prestar tais serviços. Se tais equipamentos são necessários à execução dos serviços, não parece haver possibilidade de que eles não sejam contemplados no conceito de “materiais”, utilizado pela Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, considerando a lógica relacional presente entre os dois termos, quando se referem a um contrato de prestação de serviços de limpeza.

27. Primeiramente porque, quando a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, buscou reduzir a alíquota do IR, de 4,8% (quatro inteiros e oito décimos por cento), para 1,2% (um inteiro e dois décimos por centos) para os serviços executados com aplicação de materiais, por razão de razoabilidade, parece que atendeu a uma concepção de que esses materiais aplicados na execução do serviços reduziriam a utilização intensiva da mão de obra na execução braçal de todo

ou de parte dos serviços, ocasionando assim que os serviços estariam sendo remunerados em parte pela mão de obra utilizada e em parte pelo emprego de materiais, que são inerentes a esse serviços, derivando daí a aplicação do redutor da alíquota do IR a ser aplicada na retenção.

28. Desse raciocínio, decorre de forma equitativa que os serviços que requeiram o emprego de **equipamentos** para sua execução, resultam em serviços que também estariam sendo remunerados parte pela mão de obra aplicada e parte por tais equipamentos utilizados em sua execução, advindo tratamento que parece ser equânime, e que em razão dessa circunstância, deve-se aplicar o mesmo tratamento jurídico-tributário, posto que as condicionantes que ensejam a aplicação de **materiais** e de **equipamentos** na prestação de determinados serviços se equivalem.

29. Ora, se o legislador permitiu a redução do IR nos serviços em que haja a aplicação de “materiais”, parece consectário natural que o mesmo ocorra com serviços em que, pela natureza de sua execução, exija o emprego de equipamentos.

30. Contudo, na prestação de serviços, para que seja possível a utilização da alíquota reduzida do IRRF, a aplicação de materiais ou equipamentos devem estar contratualmente previstas, ou seja, devem estar discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e ainda na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme exige o § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, sem o que, tais materiais ou equipamentos não poderão ser arguidos para que o serviço prestado se beneficie da alíquota reduzida de retenção do IR.

31. Destaca-se que a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da RFB ao se debruçar sobre caso semelhante, ratificou o entendimento acima esposado a respeito da definição de serviço prestado com emprego de materiais, quando tal prestação também acompanha o fornecimento de equipamentos considerados essenciais à prestação do serviço e quando há expressa previsão contratual, conforme exposto na Solução de Consulta Cosit nº 210, de 2015, cujo excerto se transcreve a seguir para ilustrar o assunto:

#### **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 210, DE 2015**

*9. O § 7º, inciso I do art. 2º da IN RFB nº 1.234, de 2012, esclarece que serviço prestado com emprego de materiais é aquele em que a prestação do serviço envolve o fornecimento de materiais pelo contratado. Segundo o referido dispositivo, os materiais devem estar obrigatoriamente discriminados no contrato ou em planilhas pertencentes ao contrato e na nota fiscal ou fatura da prestação do serviço.*

*(...)*

*10. Ou seja, para que a prestação de um serviço possa ser considerada como prestação de serviço com emprego de materiais, nos termos da do art. 2º, § 7º, inciso I da IN RFB 1.234, de 2012, é necessário que haja o efetivo*

*fornecimento de materiais e que eles sejam inerentes à execução do serviço, além disso é indispensável que o fornecimento pelo contratado dos referidos materiais conste de forma discriminada no contrato e em cada nota fiscal ou fatura emitida.*

*10. No caso sob análise, a consulente informa que são prestados a uma autarquia federal dois tipos de serviços, no entanto, o questionamento apresentado se restringe a apenas um deles, o serviço de vigilância eletrônica. Consta em um dos contratos anexados ao processo de consulta que se trata de um serviço no qual haverá a disponibilização, instalação e manutenção de todos os equipamentos necessários para a execução da segurança patrimonial da contratante. Os parágrafos terceiro e quarto da cláusula primeira do contrato em questão dispõem que os referidos serviços serão prestados mensalmente e que os equipamentos disponibilizados para instalação serão de propriedade da contratada e a amortização do seu custo se dará apenas no primeiro ano. O parágrafo sexto da cláusula quinta afirma que no caso de prorrogação contratual, permanecerá apenas o custo de manutenção dos equipamentos, já que nesse prazo já teria ocorrido a amortização do custo dos equipamentos. Já a alínea “r” da cláusula décima primeira traz como uma das obrigações da contratada, desinstalar e recolher todos os equipamentos no encerramento da vigência do contrato, informando que as instalações elétricas e lógicas e os respectivos pontos passarão à propriedade da contratante.*

*11. Percebe-se duas situações no presente contrato: materiais que são efetivamente disponibilizados, já que passam à propriedade da contratante e materiais utilizados apenas durante o serviço e que retornam à propriedade do contratado ao fim do contrato, não sendo efetivamente fornecidos ao contratante.*

*12. Em relação aos materiais efetivamente disponibilizados, caso seu custo faça parte do preço do serviço apenas no primeiro ano de vigência do contrato, como questionado pela consulente, somente nesse período poderão constar de forma discriminada nas notas fiscais ou faturas, desse modo, somente durante o primeiro ano poderá ser considerado serviço com emprego de materiais, submetendo-se às alíquotas diferenciadas de retenção na fonte, desde que cumpridos todos os requisitos constantes da IN RFB nº 1.234, de 2012, a saber, haja a discriminação contratual de tais materiais e a discriminação por ocasião do pagamento, nas respectivas notas fiscais ou faturas.*

*13. Quanto ao segundo questionamento, relativo às alíquotas do lucro presumido, o art. 38, inciso II, esclarece que “as disposições constantes nesta*

*Instrução Normativa (...) não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31”. Além disso, cumpre observar que a referida dúvida já foi objeto de Solução de Consulta (SC) emitida pela Coordenação-Geral de Tributação, a SC Cosit nº 55, de 30 de dezembro de 2013, cujos Fundamentos e Conclusão estão reproduzidos parcialmente a seguir:*

*“Fundamentos*

*4. Os percentuais de presunção para apuração das bases de cálculo mensal do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, para as diversas atividades, são os definidos, respectivamente, nos art. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, in verbis:*

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

*d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).*

*§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*(...)*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*§ 1o A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros*

*trimestres. (Renumerado com alteração pela Lei nº 11.196, de 2005).*

*§ 2o O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*5. Como se verifica, de acordo com o inciso III do § 1º do art. 15 e o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, no lucro presumido, independentemente de ter havido emprego de material, em regra, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta da prestação de serviços em geral. Exceção é feita, no próprio dispositivo legal, para as seguintes atividades, consideradas alheias ao presente processo, tendo em vista que não foram mencionadas pela consulente: prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da ANVISA.*

*(...)*

*17. Por outro lado, no que se refere à prestação de outros serviços, como limpeza, locação de mão de obra etc., independentemente de haver fornecimento de material, aplica-se sobre a receita bruta da atividade, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso do lucro presumido, o percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Este é o percentual aplicado pelo anexo I da IN RFB 1234/2012, que prevê do seguinte modo: Limpeza, locação de mão-de-obra, demais serviços: percentual de retenção do IRPJ de 4,8%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 32% (percentual da base de cálculo) da receita bruta.*

*18. Em resumo, constata-se que, para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do lucro presumido, a legislação não contempla a diferenciação de percentual sobre a receita bruta por serviços prestados, seja com emprego de materiais às expensas do contratado ou do contratante, exceto na prestação de serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, e sob condições determinadas, e de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.*

32. A partir da leitura do excerto acima, considerando a análise de um caso semelhante, no qual o prestador de serviço fornece o equipamento por período predeterminado em contrato, é possível constatar que a atividade foi considerada como serviço com emprego de materiais, desde que atendidos os demais requisitos previstos na legislação e observado ainda o prazo de permanência dos respectivos equipamentos fornecidos ao contratante, havendo a correspondente amortização do custo dos equipamentos em favor da prestadora do serviço conforme definição contratual.

33. No caso ora em análise, a consulente relata que o custo de depreciação dos equipamentos é calculado e rateado em razão do número de funcionários contratados para a prestação do serviço. Ora, conforme o exposto na Solução de Consulta Cosit nº 210, de 2015, é possível entender que a amortização total do custo do equipamento deve ser prevista contratualmente e não pode exceder o valor original de tal equipamento. Além disso, somente enquanto o custo dos equipamentos estiver sendo amortizado e incluído nas respectivas notas fiscais de prestação do serviço é que poderá haver a caracterização do emprego de materiais. Findo esse processo, sem a substituição dos equipamentos fornecidos por outros, o serviço em questão deixa de ser considerado como sendo com emprego de materiais.

34. Além disso, embora não tenha sido expressamente mencionado pela consulente, deve ser esclarecido que no tocante ao cálculo do IRPJ e da CSLL na forma de lucro presumido, não há diferenciação sobre o percentual da receita bruta a ser considerado quanto aos serviços prestados, tendo ou não emprego de materiais, ressalvadas as exceções previstas na legislação de regência, a saber, serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, bem como os serviços de construção civil por empreitada na modalidade total.

## CONCLUSÃO

35. Diante do exposto, respondem-se aos questionamentos da consulente da seguinte forma:

35.1 No conceito de “materiais”, utilizado pela Instrução Normativa RFB nº 1.234, para redução da alíquota de retenção do IR de 4,8% (quatro inteiros e oito décimos por centos), para 1,2% (um inteiro e dois décimos por centos), estão contemplados os “equipamentos” cuja utilização na execução de tais serviços estejam intrinsecamente ligados à natureza do serviço prestado, de tal sorte que sem eles não se costumam prestar tais serviços, considerando a lógica relacional presente entre os dois termos, quando se referem a um contrato de prestação de serviços.

35.2 A prestação de serviços de limpeza somente com o emprego de equipamentos que sejam imprescindíveis à execução de tais serviços é considerada “prestação de serviços com emprego de materiais”, conforme previsão do § 7º, inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

35.3 Para que seja possível a utilização da alíquota reduzida do IR, o emprego de equipamentos deve estar contratualmente previsto, ou seja, deve estar discriminado no contrato ou em planilhas à parte integrantes do contrato, e ainda na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme exige o § 7º, inciso I, do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

36. Caso o custo dos materiais faça parte do preço do serviço apenas por um período determinado, apenas neste período poderá ser considerado serviço prestado com emprego de materiais, desde que cumpridos os demais requisitos legais.

37. Para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do lucro presumido, a legislação não contempla a diferenciação de percentual sobre a receita bruta por serviços prestados, seja com emprego de materiais às expensas do contratado ou do contratante, exceto na prestação de serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, e sob condições determinadas, e de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Encaminhe-se ao chefe da Disit para prosseguimento.

*Assinatura digital*

TIAGO LIMA DOS SANTOS

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinatura digital*

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Divisão de Tributação da 2ª RF

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

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador da Cotir

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 210, de 2015. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

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