



**ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO
PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADORIA FEDERAL-IFPI**

PARECER REFERENCIAL Nº 06/2022/PROJUR/IFPI/PGF/AGU

PROCESSO Nº 23175.000536/2022-42

INTERESSADOS: REITORIA e demais CAMPI

ASSUNTO: Dúvida jurídica - incidência da alíquota de 11% - contribuição previdenciária – prestação de serviços com dedicação de mão de obra

EMENTA: **1.** Contratos de prestação de serviços contínuos, com dedicação exclusiva de mão de obra. **2.** Casos de pretensão da contratada de incidência do percentual de 11% - Contribuição Previdenciária – apenas sobre o valor líquido da nota fiscal emitida para pagamento. **3.** Possibilidade jurídica em tese; situação de verificação estritamente administrativa pelo parâmetro normativo de atendimento, a partir da IN/RFB n. 2110/2022, que revogou recentemente a IN/RFB 971/2009, e da realidade contratual subjacente. **4.** Respaldo legal e jurisprudencial (Princípio da Legalidade), quanto à norma positiva de origem, inclusive do Supremo Tribunal Federal (tema de Repercussão Geral número 603191). Hierarquia normativa prevalecente.

Senhora Procuradora-Chefe da Procuradoria Federal junto ao Instituto Federal do Piauí,

I - RELATÓRIO

1. Trata-se, abordando, aqui, inicialmente, a matéria fática de forma sucinta (sem prejuízo), de pedido de manifestação jurídica referencial a ser adotada no âmbito do IFPI, nos procedimentos de aplicação ou retenção, pelo Instituto, da alíquota de 11% (onze por cento), no valor da Nota Fiscal de pagamento às empresas contratadas, a título de contribuição previdenciária, correspondente à avença de prestação de serviços continuados (terceirização), com dedicação exclusiva de mão de obra (o caso de origem é relativo à contratação de prestação de serviços de limpeza e conservação). Obtempera-se que, neste caso, face a demanda específica, à PROJUR/IFPI/PGF/AGU, pelo agente público (Gestor de Contratos) do *Campus* São Raimundo Nonato, será alcançado preferencialmente e de fundo o aspecto jurídico subjacente, partindo da consideração da situação de fato apresentada (subsunção).

II – DA ANÁLISE JURÍDICA

II.I Requisitos para elaboração de manifestação jurídica referencial

2. A presente manifestação tem embasamento nas disposições da Orientação Normativa n. 55/2014, da Advocacia-Geral da União, lavrada nos seguintes termos:

ORIENTAÇÃO NORMATIVA Nº 55, DE 23 DE MAIO DE 2014

O ADOGADO-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos I, X, XI e XIII, do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, considerando o que consta do Processo nº 56377.000011/2009-12, resolve expedir a presente orientação normativa a todos os órgãos jurídicos enumerados nos arts. 2º e 17 da Lei Complementar nº 73, de 1993:

I - Os processos que sejam objeto de manifestação jurídica referencial, isto é, aquela que analisa todas as questões jurídicas que envolvam matérias idênticas e recorrentes, estão dispensados de análise individualizada pelos órgãos consultivos, desde que a área técnica ateste, de forma expressa, que o caso concreto se amolda aos termos da citada manifestação.

II - Para a elaboração de manifestação jurídica referencial devem ser observados os seguintes requisitos: a) o volume de processos em matérias idênticas e recorrentes impactar, justificadamente, a atuação do órgão consultivo ou a celeridade dos serviços administrativos; e b) a atividade jurídica exercida se restringir à verificação do atendimento das exigências legais a partir da simples conferência de documentos.

3. De conseguinte, o uso da manifestação jurídica referencial possui os seguintes parâmetros objetivos, fixados na norma suso mencionada:

I - Os processos repetitivos, em sede do Instituto Federal do Piauí, que dizem respeito à aplicação ou retenção, pelo IFPI (em contratos de prestação de serviços de forma continuada, com dedicação exclusiva de mão de obra), da alíquota de 11% (no valor da Nota Fiscal correspondente ao pagamento da empresa), pertinente à contribuição previdenciária, desde que a área técnica ateste, de forma expressa, que o caso concreto se amolda aos termos da manifestação indigitada; e,

II - O volume de processos em matérias idênticas e recorrentes impactar, justificadamente, a atuação do órgão jurídico de consultoria e assessoramento, ou a celeridade dos serviços administrativos, e, também, o fato de a atividade jurídica exercida estar restrita à verificação do atendimento das exigências legais, a partir da simples conferência de documentos. Importa marcar, por necessário e oportuno, que o IFPI possui, atualmente, mais de 20 unidades, cada qual com cerca de 5 tipos de contratações de serviços contínuos, entre aqueles com dedicação e sem dedicação de mão de obra, tais como: Limpeza e Conservação, Vigilância, Reprografia, Cozinha, Manutenção Predial, Manutenção de Equipamentos, Condução de Veículos, Correios, Telefonia Fixa, Telefonia Móvel, Internet. Como sabido, o órgão de consultoria e assessoramento da Procuradoria-Geral Federal, junto ao IFPI, conta, hoje, com apenas uma Procuradora Federal, o que contribui para a adoção urgente de medidas mais eficazes na tramitação de análise dos feitos dessa natureza.

4. Neste passo, da verificação objetiva do contido no Ofício que deu nascimento este exame da situação fático-jurídica específica (busca de manifestação jurídica referencial a ser adotada no âmbito do IFPI, nos **procedimentos de aplicação ou retenção da alíquota de 11% - onze por cento, à guisa de contribuição previdenciária, a partir da Nota Fiscal emitida para pagamento, avença dizendo respeito à prestação de serviços continuados, com dedicação exclusiva de mão de obra**), é notado, em princípio, da subsunção do fato pró-

prio à norma (ON/AGU 55/2014, acima transcrita), que o contexto que se apresenta não se caracterizaria ainda como hipótese anterior face fatos já concretamente apresentados, transformados em multiprocessos, com demanda em grande escala a ponto de vulnerar o atendimento específico, como a atividade deste órgão de consultoria e assessoramento e a celeridade da rotina administrativa, por exemplo, a culminar a atividade jurídica exercida se cingindo à verificação do atendimento das exigências legais a partir da simples conferência de documentos. Salvo melhor juízo, essa realidade ainda não está configurada neste plano institucional. **Entrementes, face o pano de fundo, é dizer, a quantidade e qualidade de procedimentos de contratação (e de forma contínua e em escala permanente, face a própria necessidade inarredável da vida) da prestação de serviços contínuos terceirizados (execução indireta), com dedicação exclusiva de mão de obra (cujas situações são acima mostradas, Item 3.II), seja ponderado que não seria demasiado a PF/IFPI levar a cabo a manifestação jurídica referencial anelada, considerando que a demanda administrativa sob comento, advinda do Sr. Gestor de Contratos do *Campus* São Raimundo Nonato, é de caráter preventivo, isto é, para o futuro. .**

5. Trazendo a relevo, desta forma, face todo o exposto, portanto, doravante, os processos que digam respeito ao ato administrativo concernente ao pagamento dos serviços prestados pelas empresas prestadoras de serviço contínuo, com dedicação exclusiva de mão de obra (IN n. 5/2017), com a retenção ou a aplicação do percentual de 11% (contribuição previdenciária), a partir do valor da Nota Fiscal própria (pagamento pertinente a cada caso), e, naturalmente, a partir do quanto aqui exarado e, posteriormente, se o caso, aprovado quanto ao tema, somente haveria necessidade de tramitação pelo órgão jurídico nos casos de existência de dúvidas a serem dirimidas, devendo o setor responsável, no momento da análise, atestar a total identidade da matéria com as disposições presentes neste parecer (na hipótese de aprovação), o que geraria grande economia de tempo e até mesmo de recursos públicos, posto que a agilidade decorrente positivará de forma concreta as boas consequências do Princípio da Eficiência, de matriz constitucional (princípio constitucional explícito).

II.2 Abordagem Acerca da Organização Processual (Medidas Acauteladoras de Fim Operacional Compreensivo)

6. Primeiramente, de ser marcado que os processos que estariam dispensados da tramitação pelo órgão jurídico (na hipótese de corroboração desta manifestação jurídica referencial) são aqueles concernentes à retenção ou à aplicação do percentual de 11% (contribuição previdenciária), no ato administrativo de pagamento às empresas prestadoras de serviço, a partir da emissão da Nota Fiscal cabível, relativamente aos diversos contratos de prestação de serviço contínuo, de execução indireta, com dedicação exclusiva de mão de obra.

7. No que tange à organização processual, de acordo com o art. 22 da Lei nº 9.784, de 1999, os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada, salvo expressa disposição legal. Com efeito, dizendo respeito especificamente à licitação (bem como aos contratos/convênios e outros ajustes), não é demasiado notar, pode ser ponderado, o processo administrativo deverá observar as normas que lhes são pertinentes, observando-se

a ON/AGU 02/2009 em casos de aditivos, por exemplo, assim: **“Os instrumentos dos contratos, convênios e demais ajustes, bem como os respectivos aditivos devem integrar um único processo administrativo, devidamente autuado em sequência cronológica, numerado, rubricado, contendo cada volume os respectivos termos de abertura e encerramento.”** Não difícil considerar que tal situação é adaptável à realidade dos feitos eletrônicos.

8. É extraído, então, da ON/AGU n. 02/2009, supramencionada, que não se deve iniciar um processo novo para o termo aditivo, mas sim seguir-se no processo já existente, juntando-se, em sequência cronológica, os documentos pertinentes, cujas folhas devem ser numeradas e rubricadas, devendo cada volume conter os respectivos termos de abertura e encerramento, de, no máximo, 200 folhas, conforme Portaria Normativa SLTI/MPOG nº 5/2002 (no caso de órgãos integrantes do SISG) e Portaria Normativa MD nº1243/2006 (para os órgãos militares). *Mais uma vez, essa situação carece ser adaptada para a já em prática, remansosa, moderna e útil realidade dos feitos virtuais*, ficando a consideração logo no início levada a efeito tão-somente como registro.

9. Ainda sobre o chão da organização formal processual, os regulamentos preconizam que os documentos referentes às contratações devem integrar um único processo para cada feito, desde o seu nascedouro até sua extinção. Isto significa dizer que não é correta a abertura de novos processos com nova numeração e novos volumes para cada ocorrência verificada na história daquela contratação, a exemplo de um novo processo para eventual aditivo quantitativo ou de novo processo para as prorrogações ou repactuações. De ser renovado, por oportuno, todos esses elementos devem integrar um único processo com os eventos dispostos em ordem cronológica. Não obstante, em certos casos, apenas para argumentar (pois não é a matéria específica de que se trata), isso não é viável, mormente nos casos de licitação para Registro de Preços, na qual vários contratos são celebrados por cada *Campus* participante. Entretanto, tal não obsta que do original da licitação constem as cópias das principais peças do processo licitatório, tais como a cópia da minuta do edital, do parecer, do edital publicado e depois a juntada dos documentos da empresa, além de outros que a equipe administrativa entender pertinentes.

10. Outrossim, neste tema, é importante esclarecer que, por motivos organizacionais, poderão ser instaurados processos específicos para documentar o andamento ordinário da execução contratual, sobretudo do ponto de vista financeiro, como para guarda e controle de notas fiscais e de empenho, bem ainda para a coleção das mensagens eletrônicas encaminhadas pela fiscalização aos contratados, entre outros documentos. Tal precaução preservará o processo dessa documentação volumosa e acessória (situação que pode muito bem ser aplicada ao objeto de que se cuida, valendo, também, como recomendação nesse sentido, fito de ajustamento prático, operacional e racional dos feitos próprios). De qualquer forma, seja acatada a regra geral preconizada na Orientação Normativa AGU nº 02/2009 quanto à formalização dos aditivos contratuais. Como a prática dos agentes do IFPI passou a instaurar processos apenas para acompanhamento da execução, valem as recomendações acima, mormente em relação à juntada, ao novo feito, dos principais documentos da licitação, a exemplo do Memorando de requisição, do Termo de Solicitação, do Edital, do Termo de Referência e do Contrato. Do mesmo modo, no que se refere à fiscalização contratual propriamente dita (que se estende, é

cedição, por toda a existência do ajuste), ainda que as prorrogações e as repactuações sejam acompanhadas, tendo por base, o processo original da contratação.

II.3 Da Análise de Mérito Jurídico Posto para Desate

11. Adentrando, propriamente, o mérito da demanda posta para desate pelo consulente, com a sugestão da expedição de manifestação jurídica referencial pelo órgão de consultoria e assessoramento junto ao IFPI, **aparece como núcleo central da matéria o instituto jurídico da contribuição social, que se mostra como contribuição previdenciária, com natureza jurídica tributária e matriz constitucional.**

12. Para clarear mais o tema, de ser mostrado neste passo o que demandado pela empresa contratada, no caso, que gerou a consulta pelo agente público do *Campus* São Raimundo Nonato: “Assunto: Desconto 11% sobre os vales e materiais de limpeza. Solicitamos análise baseado no anexo, sobre a não incidência da cobrança do INSS sobre os vales transportes, vale alimentação e material de limpeza, apenas sobre o valor líquido da nota fiscal excluindo esses itens.” (*sic*) (Sublinhado não é do original) Seja registrado que o anexo aludido na demanda diz respeito à Consulta à Receita Federal do Brasil (sem a identificação do/a consulente) feita certamente com objeto semelhante. Importante calhar aqui que a pretensão da empresa oficiante, no caso, é, ao cabo, do interesse relativo à incidência dos 11% da contribuição previdenciária sobre o valor líquido da nota fiscal respectiva, e não sobre o valor bruto correspondente, independentemente de indicar, inclusive, na prática, quanto à origem jurídica da parcela que pretende elidir da base de cálculo ou hipótese de incidência atinente à indigitada contribuição. Quer essa empresa (Prime Construções e Serviços-Eireli), naturalmente, a diminuição do seu custo previdenciário, buscando do IFPI, enfim, a resposta para essa questão, haja vista a relação contratual existente (Contrato n. 01/2022, prestação contínua de serviço de limpeza e conservação, com dedicação exclusiva de mão de obra; período contratual de 01.02.2022 a 01.02.2023; já presente um primeiro termo aditivo contratual – repactuação dos preços, *ex vi* CCT 2022 PI 000053/2022, novo valor contratual e reforço da garantia correspondente). No contexto do documento anexado, dizendo respeito à Consulta indigitada, a conclusão vai no sentido de que “é dedutível da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal a ser retida da empresa prestadora de serviços em cessão de mão de obra, em relação ao vale-transporte e ao auxílio-alimentação, apenas os valores efetivamente pagos pela empresa prestadora dos serviços contratados, ou seja, descontadas as parcelas suportadas pelo empregado.” (Solução de Consulta n.º 58 Cosit).

13. Oportuna, nesta quadra, para melhor ilustração do procedimento, a evidenciação da origem constitucional da **contribuição social/previdenciária** e, agora, da conceituação ou definição jurídica, de outro instituto, nominado **salário-de-contribuição** (aqui, na acepção mais argumentativa de registro), este emanado de diploma legal (a partir do artigo 195, II, CF-1988, regulamentação pela Lei do Custeio da Previdência Social, Lei 8.212/1991, verdadeira lei tributária), desta forma, na sequência de transcrição que se segue:

“Art. 195. A **seguridade social** será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

I— dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II— dos trabalhadores;

II— do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. [\(Vide Medida Provisória nº 526, de 2011\) \(Vide Lei nº 12.453, de 2011\) \(Vide Emenda constitucional nº 106, de 2020\)](#)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. (a)

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005\)](#)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Revogado pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 13. (Revogado). [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)

§ 14. O segurado somente terá reconhecida como tempo de contribuição ao Regime Geral de Previdência Social a competência cuja contribuição seja igual ou superior à contribuição mínima mensal exigida para sua categoria, assegurado o agrupamento de contribuições. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019\)](#)” (Destaque não são do original)

(a) **Art. 154.** A União poderá instituir:

I- mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

“Art. 28. Entende-se por **salário-de-contribuição**:

I - **para o empregado** e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;”

14. Da transcrição acima proporcionada, exsurge a ideia de **vínculo obrigacional tributário**, nas relações de emprego (de trabalho), tanto para o empregador, como para o empregado, com, naturalmente, regulamentações infralegais, normalmente, na espécie, a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil/RFB. Neste ponto, de ser notado o que a empresa, no caso paradigma, suscitou, aludindo uma Consulta ao órgão fazendário da União retromencionado, com o intuito de, a partir de então, indagar ao contratante, IFPI, *Campus São Raimundo Nonato*, de forma natural, acerca de ponto que lhe seria favorável.

15. Na sequência, quanto à matéria posta para exame jurídico, em expediente doutrinário, bem oportuno o registro de comentário ponderado de Marco Aurélio Bicalho de Abreu Chagas (professor, conferencista, tributarista, Assessor Jurídico na Associação Comercial e Empresarial de Minas Gerais - ACMinas desde 1980) acerca da matéria de que ora se cuida:

“A retenção dos 11% é legal, decide o supremo
Marco Aurélio Bicalho de Abreu Chagas

A questão agora está pacificada. O Supremo Tribunal Federal - STF, provocado, declarou a **constitucionalidade da retenção, por tomadoras de serviço, de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal apresentada pelas prestadoras. A retenção é feita a título de contribuição previdenciária.**

Essa exigência tem base na [Lei 9.711/98](#), que alterou o [art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), **passando as empresas que fornecem mão-de-obra a sofrer a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida, a título de antecipação das contribuições devidas ao INSS.**

O mecanismo aplicado, nesse caso, é o da substituição tributária. As tomadoras de serviço recolhem ao Fisco a contribuição devida pelas prestadoras.

O STF considera perfeitamente possível essa técnica de substituição tributária, considerando que esse mecanismo existe para garantir o recolhimento das contribuições.

Há os que entendem que "a retenção não gera custos para as tomadoras, porque os valores estariam calculados no preço da mão-de-obra".

Não há, portanto, ilegalidade na retenção de 11% sobre os valores brutos das Notas Fiscais ou faturas dos contratos de prestação de serviços, pelas empresas tomadoras, nos justos termos, como visto, do [art. 31 da Lei nº 8.212/91](#), alterada pela [Lei 9.711/98](#).

Essa recente Decisão do SUPREMO acompanhou os precedentes da Corte nesse sentido de confirmar a constitucionalidade da exação ao prever a retenção da contribuição previdenciária e seu posterior recolhimento em nome da empresa cedente de mão-de-obra.

A concordância do STF com essa retenção que representa uma mera técnica de arrecadação das contribuições. Ou melhor dizendo, não haveria na hipótese da retenção um confisco, mesmo porque a [Constituição Federal](#), no seu [artigo 150](#), parágrafo 7º, autoriza a **substituição tributária para a frente (sobre fato gerador que ocorra posteriormente)**.

Para a Ministra Relatora, Ellen Gracie, nesse julgamento, "o que se discute é a legalidade do instituto da substituição tributária, necessário em sociedades complexas". No entender da Ministra, o substituto tributário simplifica a arrecadação e a fiscalização. "O substituto tributário é meramente um colaborador do Fisco que efetua o pagamento com recursos do próprio contribuinte".

Ainda para a Ministra Relatora, "a regra da retenção da contribuição previdenciária tem ainda a grande vantagem, em contratos de terceirizados, de impedir o prejuízo aos trabalhadores".

Essa decisão do SUPREMO, considerada de repercussão geral, significa que deverá ser replicada pelos demais tribunais, quando analisarem processos sobre idêntico assunto.

É a seguinte a EMENTA desse julgado do STF:

REPERCUSSÃO GERAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO - 603.191
TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
LEGALIDADE DA RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL. ART. 31 DA LEI 8.212./1991, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.711/1998. **EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.** (Tribunal Pleno. Rel. Min. Ellen Gracie).

Em artigo sobre esse tema, arguimos também que as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional quando contratam serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada também são obrigadas a reter e recolher a contribuição de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal fatura ou recibo de prestação de serviço. ([INSTRUÇÃO NORMATIVA 761 RFB, DE 30-7-2007](#) (DO-U DE 1-8-2007)."

Artigo - Previdenciário/Trabalhista - 2011/1333 "Checkpoint FiscoSoft"

(Sic) (Sem negrito no corpo do texto original) (Sublinhou-se)

16. Nessa toada, diretamente do sítio eletrônico do **Supremo Tribunal Federal**, eis o teor do **acórdão atinente ao julgamento gerador da Repercussão Geral no caso de que se trata:**

"Tema 302 - Natureza jurídica da retenção de 11% sobre os valores brutos dos contratos de prestação de serviço por empresas tomadoras de serviços.

Há Repercussão?

Sim

Relator(a):

MIN. ELLEN GRACIE

Leading Case:

[RE 603191](#)

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III, a; 154, I; e 195, § 4º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, que determina a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Tese:

É constitucional a substituição tributária prevista no art. 31 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/98, que determinou a *retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.*

(Sublinhado e itálico não estão no original)

17. Na sequência lógico-jurídica da compreensão do tema (e agora a partir de questão administrativa prática também, devidamente identificada), o Parecer SEI n. 5823/2020/ME, de 17/04/2020, da lavra da Procuradora da Fazenda Nacional Ana Carolina Nogueira Saliba Napoli (aprovado pelo Subprocurador-Regional da Fazenda Nacional Terceira Região, Estéfano Gimenez Nonato), respondendo a uma consulta da Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Franca, Estado de São Paulo, concluiu, seguindo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal supramencionada e destacada, no sentido de que “tem-se que **a retenção da contribuição previdenciária incidente sobre a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra deverá continuar sendo realizada em conformidade com o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e as diretrizes da Instrução Normativa nº 971, de 2009**, uma vez que o artigo 1º da Portaria ME nº 139, de 2020, não a alcança.” (Destacou-se).

18. **Traz-se à colação trecho** dessa IN 971/2009 muito recentemente revogada, para fins até de cotejo, haja vista que, essencialmente, para o fito a que se destina este exame, não houve alteração fundamental no tema:

Da obrigação principal da retenção (regra geral)

Art. 112. **A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.**

Da apuração da base de cálculo da retenção

Art. 121. **Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.**

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º **Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.**

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 122. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, adota-se o seguinte procedimento:

I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:

a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;

b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);

d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e

e) 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121.

Art. 123. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 123.

Art. 123. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122. ([Re-dação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010](#))

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

Das Deduções da Base de Cálculo

Art. 124. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam:

~~I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo MTE, conforme Lei nº 6.321, de 1976;~~

I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada e, a partir de 11 de novembro de 2017, ao custo do auxílio alimentação, desde que este não seja pago em dinheiro; e [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019\)](#)

II - ao fornecimento de vale-transporte, de conformidade com a legislação própria.

Parágrafo único. A fiscalização da RFB poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo:

§ 1º O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento não poderá ser deduzido da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários, ainda que o valor seja discriminado no documento ou seja objeto de nota fiscal, fatura ou recibo específico. [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010\)](#)

§ 2º A fiscalização da RFB poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo. [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010\)](#)

Art. 125. O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento, ainda que figure discriminado na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não poderá ser objeto de dedução da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários. [\(Revogado\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010\)](#)

~~§ 1º Na hipótese de a empresa contratada emitir 2 (duas) notas fiscais, 2 (duas) faturas ou 2 (dois) recibos, relativos ao mesmo serviço, contendo, um dos documentos, o valor correspondente à taxa de administração ou de agenciamento e o outro, o valor da remuneração dos trabalhadores utilizados na prestação do serviço, a retenção incidirá sobre o valor de cada uma dessas notas, faturas ou recibos. [\(Revogado\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010\)](#)~~

~~§ 2º Em caso de faturamento de consórcio para a contratante, para fins de não retenção sobre a taxa de administração, deverá ser emitida nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço, somente com o valor correspondente à taxa de administração ou de agenciamento em separado do valor dos serviços prestados pelas consorciadas. [\(Revogado\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010\)](#)~~

19. *Pede-se *venia* para a referência ainda à IN/RFB 971/2009, visto que, no que diz respeito ao tema em discussão nesta manifestação, não houve, essencialmente, nenhuma alteração de conteúdo significativo, restando praticamente preservada, nesse alcance, pela IN/RFB 2110/2022.* Assim, a partir do normativo supratranscrito, como já destacado, praticamente convalidado pela novíssima IN/RFB n. 2110/2022, pode ser considerado que, praticamente, os materiais ou equipamentos fornecidos pela contratada, que estejam previstos na avença, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, e atestados pelo gestor do contrato, não integram a base de cálculo da retenção indigitada, é dizer os 11% referentes à base de cálculo ou hipótese de incidência da contribuição social previdenciária, a partir da nota fiscal ou documento semelhante (contrato de prestação de serviços continuados, com dedicação exclusiva de mão de obra). De conseguinte, para efeito da retirada

da base de cálculo da contribuição social previdenciária, os materiais devem estar discriminados na nota fiscal e devidamente objetivados no contrato. No mesmo diapasão, o vale-alimentação é uma dedução da base de cálculo, assim como o vale-transporte, isso conforme o valor a ser pago pela empresa contratada. Assim, torna-se possível tal dedução apenas com a ocorrência do efetivo pagamento dos mesmos, observando que o § 2º do artigo 124 da IN/RFB n. 971/2009 exige da contratada a comprovação das deduções previstas nesse artigo (**na novel IN/RFB n. 2110/2022, essa previsão está no parágrafo segundo do seu artigo 120**). No que tange ao vale-transporte o valor da dedução é devido conforme o valor pago pela contratada, e caso a empresa apresente comprovante de pagamento (igualmente situação há pouco anteriormente destacada). **De toda maneira, operacionalmente, para o caso prático, a verificação direta e objetiva do termo contratual (normalmente remissivo nos itens das obrigações das partes ao termo de referência ou ao projeto básico, se o caso) é que fará com que o gestor ou fiscal do contrato encontre a alternativa jurídico-normativa (tendo em conta o teor da IN RFB 971/2009, agora da IN/RFB 2110/2022), para, partindo da consideração da obrigação principal (a aplicação da retenção dos 11% indigitados), relativize quanto à apuração da base de cálculo da retenção e, se o caso, considere as deduções da base de cálculo correspondentes, conforme os artigos 110 a 120 – visão completa para este tema do procedimento - da IN já em vigor (Instrução Normativa/RFB n. 2110/2022).**

20. Já pela Instrução Normativa/RFB n. 2110, de 17 de outubro de 2022, publicada no Diário Oficial da União de 19.10.2022, no que pertine à matéria, constata-se a preservação essencial do quanto interessa ao caso submetido à apreciação, como se depreende do trecho da norma, abaixo transcrito:

DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA E DA EMPREITADA

Seção I

Dos Conceitos

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)

Art. 109. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido, observado o disposto no inciso VI do caput do art. 114 quanto à empreitada realizada nas dependências da contratada.

Seção II

Da Retenção

Art. 110. **A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 50 e no art. 131. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, caput; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, caput)**

§ 1º **Para fins do disposto no caput, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal ou fatura específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses serviços na nota fiscal ou fatura.**

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao serviço ou à obra de construção civil executado por empresas em consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, observados os seguintes procedimentos: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 6º)

I - o contratante do serviço ou da obra deve fazer a retenção e recolher o respectivo valor em nome e no CNPJ do emitente da nota fiscal ou fatura, ressalvado o disposto nos incisos II e III; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, caput; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, caput)

II - se a nota fiscal ou fatura for emitida pelo consórcio, ele poderá informar a participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou no serviço e o valor da respectiva retenção proporcionalmente a sua participação;

III - na hipótese do inciso II, o contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada, de acordo com as informações prestadas pelo consórcio;

IV - o valor recolhido na forma do inciso III poderá ser compensado pela empresa consorciada com os valores das contribuições devidas à Previdência Social, vedada a compensação com as contribuições devidas a terceiros, e o saldo remanescente, se houver, poderá ser compensado nas competências subsequentes ou ser objeto de pedido de restituição; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, § 1º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, §§ 4º e 11)

V - as informações sobre a mão de obra empregada no serviço ou na obra de construção civil executados em consórcio serão prestadas pelo contratante dos trabalhadores, de forma individualizada por tomador, com o CNPJ identificador do tomador do serviço ou a matrícula da obra, conforme o caso, de acordo com o art. 25; e

VI - se a retenção e o recolhimento forem feitos no CNPJ do consórcio, somente ele poderá realizar a compensação ou apresentar pedido de restituição.

§ 3º Aplica-se ao valor da taxa de administração cobrada pelo consórcio o disposto no § 1º do art. 120.

§ 4º O valor retido na forma deste artigo poderá ser objeto de dedução, restituição ou compensação, na forma estabelecida na Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 31, §§ 1º e 2º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, §§ 4º e 9º)

Seção III

Dos Serviços Sujeitos à Retenção

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 eletrônico, 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.

Seção IV

Do Casos não Sujeitos à Retenção

Art. 114. Não se aplica a retenção de que trata o art. 110 à contratação de serviços:

I - prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de Ogmo; (*sic*)

II - mediante contrato de empreitada total, conforme definição estabelecida no inciso III do caput e no § 1º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 2.021, de 16 de abril de 2021;

III - de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;

IV - prestados por contribuinte individual, ainda que equiparado a empresa;

V - de transporte de cargas;

VI - por meio de empreitada realizada nas dependências da contratada;

VII - por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total, observado o disposto no inciso II do § 2º do art. 135.

§ 1º Na hipótese de contratação mediante empreitada total prevista no inciso II do caput, será aplicada a solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no inciso II do § 2º do art. 135 e no art. 145.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso VII do caput aos serviços de construção civil contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada parcial por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público, hipótese em que se obrigam a efetuar a retenção prevista no art. 110. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 221-A, parágrafo único)

Seção V

Da Dispensa da Retenção

Art. 115. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção na forma do art. 110, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal ou fatura, quando:

I - o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal ou fatura de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente; ou

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do caput do art. 112, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

§ 1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição.

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal ou fatura.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermei-

ros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

Seção VI

Da Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Art. 116. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, desde que comprovados. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 7º)

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal ou fatura.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 117. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, contanto que estejam discriminados na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110, que deve corresponder no mínimo aos seguintes percentuais do valor bruto da nota fiscal ou fatura: (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 219, § 8º)

I - 30% (trinta por cento), para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quando se referir a limpeza hospitalar;

III - 80% (oitenta por cento), quando se referir a serviço de limpeza não mencionado no inciso II; e

IV - 50% (cinquenta por cento), nos demais casos.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 116 aos procedimentos estabelecidos neste artigo.

Art. 118. Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, desde que haja a discriminação de valores na nota fiscal ou fatura, adota-se o seguinte procedimento:

I - se houver o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 116; ou

II - se não houver a discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110 corresponderá, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor bruto da nota fiscal ou fatura:

a) 50% (cinquenta por cento), para a prestação de serviços em geral; e

b) no caso da prestação de serviços na área da construção civil:

1. 10% (dez por cento), para pavimentação asfáltica;

2. 15% (quinze por cento), para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;

3. 45% (quarenta e cinco por cento), para obras de arte (pontes ou viadutos);

4. 50% (cinquenta por cento), para drenagem; e

5. 35% (trinta e cinco por cento), para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

§ 1º Se na mesma nota fiscal ou fatura constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos do caput, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal ou fatura, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 2º Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 116 aos procedimentos estabelecidos neste artigo.

Art. 119. Se não existir previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo se houver a discriminação de valores na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo da retenção de que trata o art. 110 será o valor bruto da nota fiscal ou fatura, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso I do caput do art. 117.

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal ou fatura, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

Seção VII

Das Deduções da Base de Cálculo

Art. 120. Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção de que trata o art. 110 as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal ou fatura, que correspondam:

I - ao custo da alimentação in natura fornecida pela contratada e, a partir de 11 de novembro de 2017, ao custo do auxílio alimentação, desde que este não seja pago em dinheiro; e

II - ao fornecimento de vale-transporte, ainda que pago em dinheiro, limitado ao valor equivalente ao necessário para o custeio do deslocamento em transporte coletivo de passageiros. (Solução de Consulta Cosit nº 245, de 20 de agosto de 2019)

§ 1º O valor relativo à taxa de administração ou de agenciamento não poderá ser deduzido da base de cálculo da retenção, inclusive no caso de serviços prestados por trabalhadores temporários, ainda que o valor seja discriminado no documento ou seja objeto de nota fiscal ou fatura específica.

§ 2º A fiscalização da RFB poderá exigir da contratada a comprovação das deduções previstas neste artigo.

(Transcrição literal) (Todos os grifos não constam no original)

21. Buscando uma melhor aproximação prática, poder-se-ia balizar o tema nos seguintes termos:

21.1 QUANTO A MATERIAL OU EQUIPAMENTO

21.1.1. Os valores de material ou de equipamento, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal ou na fatura, não integram, **desde que comprovados**, a base de cálculo para inci-

dência dos 11% da contribuição previdenciária de que se trata (aqui, por exemplo, material de limpeza, nos contratos de prestação de serviço de limpeza e conservação);

21.1.2 Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, **cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, contanto que estejam discriminados na nota fiscal ou fatura, não integram a base de cálculo da retenção.** Neste caso, para a prestação de serviços de limpeza e conservação, por exemplo, a retenção seria, no mínimo, de 80% (oitenta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura;

21.1.3 Caso de uso do equipamento inerente à execução dos serviços contratados (material de limpeza, desinfetante, detergente, luvas, etc., no caso de prestação de serviços de limpeza e conservação), dar-se-ia assim:

21.1.3.1 Se houver o fornecimento do equipamento acima mencionado, a título de exemplo, e os valores correspondentes constarem no contrato (em planilhas, etc.) é deduzido esse valor da base de cálculo sempre aqui mencionada (artigos 116 e 118, IN 2110/2022);

21.1.3.2 Se não houver a discriminação desses valores em contrato (em planilhas, por exemplo), *independentemente da previsão contratual desse fornecimento* (isto é, há previsão no corpo do contrato da obrigação de fornecer o produto específico, sem, contudo, a menção específica dos valores), a base de cálculo da retenção será, no mínimo, de 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura (para os contratos de prestação de serviço em geral);

21.1.3.3. **Na hipótese da falta de discriminação de valores na nota fiscal ou na fatura, a base de cálculo da retenção será o valor bruto, ainda que exista previsão contratual para tanto, com ou sem a discriminação de valores (parágrafo único, artigo 119, IN 2110/2022).**

21.2 CUSTO COM ALIMENTAÇÃO E VALE-TRANSPORTE

21.2.1 Custo com alimentação *in natura* fornecida pela contratada e o custo do auxílio alimentação, desde que não pago em dinheiro, poderão ser deduzidos da base de cálculo da retenção, devidamente discriminados na nota fiscal ou fatura;

21.2.2 Custo do vale-transporte, ainda que em dinheiro, limitado ao valor equivalente ao necessário ao custeio do deslocamento em transporte coletivo de passageiros, também poderá ser deduzido da base de cálculo da retenção, devidamente discriminado na nota fiscal ou na fatura.

(Observação necessária: toda a documentação pertinente à possível dedução dos valores respectivos da base de cálculo da contribuição previdenciária, de que se cuida aqui, deverá estar à disposição dos gestores, inclusive como meio de prova)

22. **De toda maneira, renove-se, por necessário e oportuno para o caso prático, a verificação das cláusulas contratuais e também do termo de referência ou do projeto básico, (se for o caso) por parte do gestor ou fiscal do contrato encontre a alternativa jurídico-normativa (tendo em conta o teor da IN RFB 2110/2022), para a correta e justa aplicação da retenção do percentual lega de 11% , relativizando, se assim ficar assegurado, a base de cálculo da retenção, conforme os artigos 110 a 120 da IN já em vigor (Instrução Normativa/RFB n. 2110/2022).**

23. **Vale transcrever, também, o artigo 31 da Lei de Custeio da Previdência Social, a Lei n. 8.212/1991, já bastante aludido nos itens que antecedem este e que é a norma legal inspiradora, para ainda maior balizamento:**

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009\).](#) [\(Produção de efeitos\).](#)”

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

I-limpeza, conservação e zeladoria; [\(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

II-vigilância e segurança; [\(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

III-empregada de mão-de-obra; [\(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. [\(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. [\(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

..... “

(Negritos no texto legal em si não são do original)

24. Assim, em rápida suma, o que fica patentado é que o artigo 31, da Lei n. 8.212/1991, é norma plenamente constitucional, reconhecida, inclusive, em sede de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal. Já quanto à norma infralegal, promanada da Secretaria da Receita Federal do Brasil/RFB, a Instrução Normativa 2110/2022, viu-se que estipula nos seus artigos 108 a 120, a conceituação do fato jurídico administrativo subjacente e oferece a base de cálculo ou hipótese de incidência para a tributação aqui examinada, determinando as situações em que a prestadora de serviços pode excluir (ou minorar) a base de cálculo.

25. Tem-se, portanto, que a análise, caso a caso, da aplicação dos termos da IN/RFB n. 2110/2022, a qual possibilita a diminuição do ônus tributário da contratada, será do fiscal, ou gestor do contrato, que é o agente público que detém a atribuição normativa de proceder a tal verificação, tendo em linha de consideração a natureza do ato jurídico a ser praticado.

III – CONCLUSÃO

26. **Isto Posto**, face à permissão outorgada pela Advocacia-Geral da União para a emissão de Parecer Referencial, opina-se pela possibilidade da minoração dos custos da contribuição dos 11%, retidos pelo IFPI, como substituto tributário, nos termos do que ficou patentado no **subitem 21** deste parecer, desde que devidamente aferidos pela fiscalização/gestão os requisitos apontados nas normas aplicáveis à espécie.

28. É o parecer, à **consideração da Senhora Procuradora-Chefe da Procuradoria Federal junto ao Instituto Federal do Piauí.**

Teresina (PI), 16 de novembro de 2022.

Antônio Guilherme Pereira Franco

Procurador Federal

Matrícula Siape 1032431

OAB/PI 1688/86

(em colaboração)

Aprovo:

Ceilânia Maria Figueirêdo de Sousa Coêlho Alves

Procuradora-Chefe da PF/IFPI

Mat. Siape 121402

OAB/PI 2732/96