
ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE SOFTWARE

ORIENTADOR ABES – MARÇO/2008

RETENÇÃO DE INSS NA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

1. Em virtude de inúmeras consultas que estão sendo realizadas pelos Associados à esta consultoria jurídica, faz-se necessário reeditar, com as devidas atualizações, o Orientador Jurídico Abes de Março/1.999, que trata do tema supra destacado.
2. A lei nº 9.711, de 20-11-98, deu nova redação ao artigo 31 da Lei 8.212, de 24-07-91, determinando retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal sobre os serviços prestados mediante “**cessão de mão-de-obra**”.
3. Os artigos 140 até 177, da Instrução Normativa MPS/SRF nº 3, de 14 de julho de 2005, regulamentaram a matéria.
4. O artigo 145 da mencionada Instrução Normativa, lista os serviços sujeitos a retenção se prestados mediante empreitada ou cessão de mão-de-obra, enquanto o art. 146 lista os serviços que serão tributados se prestados somente mediante cessão de mão-de-obra.
5. Decorre, pois:
 - a) No que concerne aos **serviços prestados sob a modalidade empreitada**, somente os 5 (cinco) itens listados no artigo 145 estarão sujeitos a retenção dos 11% de INSS, Assim, qualquer dos serviços listados no artigo 146 prestados como empreitada estará fora da retenção.
 - b) Quaisquer dos serviços listados nos dois artigos (145 e 146) estarão sujeitos à retenção **se prestados mediante CESSÃO de mão-de-obra**.
6. A norma sob comento define como Empreitada, “*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*”.

Para maior clareza no entendimento, reproduzir-se-á ao final desse trabalho, a lista dos serviços prestados sob empreitada que estão sujeitos à retenção de INSS sob comento. A consulta daquela listagem atesta que, definitivamente, nenhum deles tem por objeto atividades de informática.

7. A definição de “cessão de mão-de-obra” contida no artigo 143 da IN nº 3/2005 é: “Art. 143. *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*”.
8. Verifica-se, assim, que somente se configurará a “CESSÃO” de mão-de-obra – e, via de consequência, nascerá a obrigação de reter o INSS nos casos em que, cumulativamente:
 - (i) **os profissionais forem colocados À DISPOSIÇÃO do cliente** pela empresa fornecedora dos serviços. Significa dizer: quando o cliente tiver plena liberdade em determinar as atribuições dos profissionais colocados à sua disposição e as atividades na qual prestarão seu labor;
 - (ii) **os profissionais laborarem nas instalações do cliente ou noutro local pelo cliente definido**. Assim, afasta-se a empreitada se os profissionais executarem sua atividade a partir das instalações do próprio fornecedor de serviços. Esse efeito decorre do comando “em suas dependências ou nas de terceiros” contido no art. 143 da IN No. 03/2005, do INSS;
 - (ii) **os serviços forem CONTÍNUOS**. Atente-se, pois, que um terceiro elemento necessário à caracterização da cessão de mão-de-obra é a *continuidade*. A definição do requisito “serviços contínuos” contempla uma elevada carga de subjetividade, já que até mesmo a IN Nº 03/2005 do INSS a qualifica de modo contraditório quando aponta que são aqueles serviços que constituem necessidade permanente da contratante e ao mesmo são aqueles que se repetem periodicamente. Leia-se, nesse sentido, a conceituação trazida pelo parágrafo 2º, do artigo 143, da IN sob comento: “*Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores*”.
9. Dessa forma, nota-se que está fora do campo da retenção dos 11% de INSS a quase totalidade dos serviços de informática, já que, salvo raras exceções, os serviços de informática são prestados mediante EMPREITADA ou por outra forma, como é o caso dos serviços de suporte técnico e manutenção de software, que são regidos por um contrato *híbrido* (não caracteriza empreitada, nem cessão de mão-de-obra), não configurando a figura da “cessão” pela ausência dos três elementos que a caracteriza (disponibilidade do pessoal; dependências do cliente e serviços contínuos).

10. Confira-se que o rol dos serviços prestados mediante empreitada que se submete à retenção sob comento é reduzidíssimo, como se observa nos incisos I a VI do artigo 145 da IN nº 3/2005:

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 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, ordenamento 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);

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).

11. Dentre todos os itens listados no art. 145, IN nº 3/2005 do INSS, os dois únicos que se assimilam à serviços de informática são aqueles que cuidam de digitação e processamento de dados.

Releva notar que **digitação** consiste simplesmente em "datilografar" dados através do teclado do computador, enquanto que o outro item, **preparação de dados para processamento** não vai além do escaneamento de documentos ou leitura ótica. Perceba-se, ademais, que esses dois serviços em nada se confundem com serviço de "programação", já que "programar" consiste em "escrever programas", utilizando linguagens de programação. Exemplificando: o técnico em programação usando "linguagens de programação" ("Basic", "Cobol", "Assembler", etc) escreve instruções que serão interpretadas por um computador, gerando o "programa" ou "software", ou seja, realiza trabalho de "**programação**" e não serviços de digitação ou de processamento de dados.

12. Conforme acima mencionado, é oportuno listar aqui, também, os itens de que tratam o artigo 146 da IN do INSS aqui analisada, de modo a realçar que nenhum deles contempla as atividades de informática:

I – acabamento;
II – embalagem;
II – acondicionamento;
IV – cobrança;
V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos;
VI – copa;
VII – hotelaria;
VIII - corte ou ligação de serviços públicos;
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;
XII - ligação de medidores;
XIII - leitura de medidores;
XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos (desde que mantida equipe à disposição da contratante);
XV – montagem;
XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos;
XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte;
XVIII - operação de transporte de passageiros;
XIX - portaria, recepção ou ascensorista;
XX - recepção, triagem ou movimentação (de materiais);
XXI - promoção de vendas ou de eventos;
XXII - secretaria e expediente;
XXIII – saúde;
XXIV - telefonia ou de telemarketing (que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de tele-atendimento).

13. Repita-se: **essa listagem é taxativa** e não admite a inclusão de outros itens, nem a interpretação por analogia (os serviços similares, que não estejam expressamente listados não se submetem à retenção).

14. De toda essa extensa lista, surge apenas uma terceira possibilidade de tributação de atividades de informática que seria a prestação de serviços de treinamento e ensino em informática.

Não configura treinamento e ensino, porém, a capacitação para uso de software quando os trabalhos forem realizados nas dependências do prestador do serviço (e não nas instalações do cliente ou de terceiros).

Igualmente, não caberá a retenção quando o fornecedor do software se obrigar à capacitar os técnicos do cliente no uso do software no bojo de um contrato no qual o fornecedor se obrigue a realizar um conjunto de outros serviços (instalação, implantação, customização, atualização, treinamento, etc), sem determinar preço específico para o item treinamento e ensino (ou capacitação).

15. Convém destacar que, embora os tópicos acima reproduzidos estejam fundamentados juridicamente nos artigos 146 e 147 da IN N° 03/2005 do INSS, o presente estudo jurídico está em perfeita harmonia com as disposições do art. 31, da Lei 8.212 (Lei Orgânica da Seguridade Social que tratam da cessão de mão-de-obra).

16. Resulta, pois, o entendimento desta Consultoria Jurídica no sentido de que, ainda que os acordos sejam formalizados sob as modalidades de empreitada ou de cessão de mão-de-obra, **a retenção de 11% de INSS de que tratam a IN No. 03/2005, do INSS e o artigo 31, da lei 8.212, não se aplica aos contratos tendo por objeto as seguintes atividades:**
 - Análise e desenvolvimento de sistemas;
 - Programação;
 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;
 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
 - Assessoria e consultoria em informática;
 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados;
 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

O presente Orientador foi editado para fins informativos. A tomada de decisões, assim como a realização de ações ou negócios específicos, relativos ao tema, dependerão da interpretação particular do interessado a respeito da(s) norma(s) legal(is) aqui tratada(s).

Manoel Antonio dos Santos - OAB/SP N° 173.537- Diretor Jurídico