

Cleber Renato de Oliveira

**DA INAPLICABILIDADE DA REGRA DE RETENÇÃO DA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AOS TOMADORES DE
SERVIÇOS DE LOGÍSTICA**

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

2011

Cleber Renato de Oliveira

**DA INAPLICABILIDADE DA REGRA DE RETENÇÃO DA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA AOS TOMADORES DE
SERVIÇOS DE LOGÍSTICA**

Monografia apresentada à banca examinadora do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários -
IBET, como exigência para a obtenção do título
de especialista em Direito Tributário.

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

2011

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

IBET

Monografia Jurídica

TÍTULO: Da inaplicabilidade da regra de retenção da contribuição previdenciária aos tomadores de serviços de logística.

AUTOR: Cleber Renato de Oliveira

Redação Final da Monografia apresentada
por Cleber Renato de Oliveira e aprovada
pela Comissão Julgadora

Data: __/__/____

Assinatura: _____

Comissão Julgadora

RESUMO

A regra de retenção da contribuição previdenciária instituída pelo artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a nova redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, tem causado discussões acerca de sua aplicabilidade. Mais tormentosa que a decomposição da regra matriz de incidência da norma de retenção, é a definição precisa da atividade de cessão de mão de obra, a qual é pressuposto indispensável para a aplicação da norma que exige a retenção da contribuição por parte do tomador do serviço. Não bastasse a dificuldade de se definir o conceito e o alcance da expressão cessão de mão de obra, pois o conceito legal nem sempre consegue abarcar todas as situações verificadas no mercado de prestação de serviços, que se renova a cada dia, algumas atividades, por serem praticadas mediante o exercício de várias condutas de natureza jurídica diversas, acabam por tornar mais complicada a matéria em questão. Nesse âmbito está inserido o serviço de logística, cada vez mais difundido e utilizado no Brasil, especialmente pela otimização que oferece às atividades não principais das grandes indústrias. Destarte, o presente trabalho buscará apontar as especificidades da atividade de logística e, cotejando-as com a norma que impõe a obrigação da retenção da contribuição previdenciária ao tomador do serviço, concluir se está presente, nessa relação. A obrigação acessória imposta ao tomador do serviço praticado mediante cessão de mão de obra.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO I – DA NATUREZA ESPECIAL DA REGRA DE RETENÇÃO NA FONTE..	7
CAPÍTULO II – DISTINÇÃO ENTRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E CESSÃO DE MÃO DE OBRA.....	10
CAPÍTULO III – A RETENÇÃO DO ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91.....	13
3.1 - Do local da prestação dos serviços.....	17
3.2 - Do conceito de empreitada.....	19
CAPÍTULO IV - DOS SERVIÇOS DE LOGÍSTICA	
4.1 – Do exercício da atividade de logística e sua incompatibilidade com a cessão de mão de obra.....	22
4.2 - Da listagem dos serviços do art. 219 do RPS (Decreto nº 3.048 de 06.05.1999) e dos artigos 117 e 118 da IN RFB 971/09.....	25
CONCLUSÃO.....	28
BIBLIOGRAFIA.....	29

INTRODUÇÃO

A presente monografia presta-se a estudar a forma adequada a aferição da aplicabilidade da regra de retenção da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei nº 8212/91 aos tomadores do serviço de logística. Para que a posição ao final adotada esteja necessariamente calcada em premissas sólidas, faz-se necessário, em primeiro plano, estudar a natureza especial da regra de retenção na fonte, para que essa obrigação, por muitos considerada principal em razão dos efeitos do seu não cumprimento, não desperte dúvidas quanto seu destinatário. A abordagem desse assunto, também deve passar necessariamente pela diferenciação entre a prestação de serviços, irrelevante para a aplicação da regra de retenção e a cessão de mão de obra, atividade pressuposto na análise da obrigação.

Quanto a atividade de logística, necessário será estudar suas peculiaridades, especialmente pelo fato de se tratar de algo novo no Brasil, porém em franca expansão e cada vez mais incorporada à indústria nacional.

Por tais razões, propõe-se o estudo da regra de retenção aos tomadores do serviço de logística, com a abordagem das peculiaridades presentes no assunto, com a conseqüente apresentação de nossa conclusão com base em todo o exposto na presente monografia.

CAPÍTULO I – DA NATUREZA ESPECIAL DA REGRA DE RETENÇÃO NA FONTE

O tributo deve alcançar sempre a pessoa física ou jurídica que realiza o fato típico definido na lei, na condição de contribuinte e destinatário natural da regra de tributação originária do exercício da competência legislativa facultada aos Entes integrantes da nossa Federação.

Sem embargo, o sistema jurídico permite que algumas pessoas distintas da figura do contribuinte sejam atingidas, geralmente na condição de responsáveis, quando a situação exige tal providência para proteger o crédito tributário. Entre essas medidas figura a denominada retenção na fonte exigida da fonte pagadora, sob o pressuposto da existência do risco de o contribuinte – devedor original – não cumprir com sua obrigação.

Neste contexto, a cobrança do tributo dá-se em duas fases: a primeira, da fonte pagadora do rendimento ou da remuneração, que deve entregar ao titular do rendimento o valor líquido do imposto retido; depois, do próprio contribuinte, na sua declaração normal, na qual ele terá o direito de abater o imposto anteriormente retido.

Assim, a retenção na fonte não representa a tributação definitiva, mas, apenas, uma mera antecipação. Todavia, o encargo atribuído à fonte pagadora acaba constituindo uma garantia do recebimento do tributo devido, uma vez que essa providência não fica centrada unicamente na pessoa do contribuinte.

Impõe-se observar, numa linguagem mais técnica, que as duas situações acima aventadas integram o conceito de obrigação tributária previsto no Código Tributário Nacional (CTN), mais especificamente no artigo 113 que diz: “a obrigação tributária é principal ou acessória”. O objeto da obrigação principal, no rigor do § 1º, do artigo 113, é o ato de pagar o tributo (ou a multa), como uma genuína “obrigação de dar” pelo seu manifesto cunho patrimonial. Essa obrigação tem como sujeito natural o contribuinte.

A obrigação acessória, por não ter conteúdo patrimonial, existe em função da obrigação principal, tendo por objeto uma prestação positiva (fazer) ou negativa (não fazer), despida do timbre patrimonial (§ 2º, do art.113).

Há doutrinadores que preferem substituir a expressão obrigação acessória por deveres instrumentais, por dois motivos básicos: a ausência do conteúdo patrimonial e a falta de

vínculo com a obrigação principal, já que a acessória pode ser exigida independentemente da principal. Essas críticas, contudo, não visam alcançar a validade do CTN, mas, apenas, marcar a sua falta de precisão terminológica neste particular.

Com efeito, como leciona o mestre Hugo de Brito Machado¹, no plano da Ciência do Direito, não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial. Quanto ao adjetivo acessório, é preciso avaliá-lo no contexto do Direito Tributário e não com as diretrizes do Direito Privado.

Deveras, no âmbito do Direito Tributário, as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. Elas só existem em função das principais, embora não precise haver, necessariamente, o vínculo ou o liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todavia, o conjunto das obrigações acessórias somente é estabelecido para viabilizar o cumprimento das obrigações ditas principais.

Compendiando, a obrigação acessória tem o objetivo central de tornar viável o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Plenamente justificável, dessa forma, a qualificação como acessórias, visto que elas somente existem em razão de outra obrigação – a principal. Nos dizeres do CTN, essa obrigação é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96), e sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização (art. 113, §2º).

Um exemplo ajuda a aclarar esses conceitos: o contribuinte do imposto sobre a renda da pessoa física é o titular do rendimento. Na hipótese de um rendimento derivado do trabalho, a fonte pagadora deve efetuar a retenção do imposto no momento do pagamento do salário e o empregado continua obrigado a oferecer o rendimento à tributação na sua declaração, na qual será ultimada a compensação do imposto retido na fonte.

No objeto desse estudo, numa situação muito parecida com a do imposto sobre a renda, a tomadora do serviço deve ultimar a retenção de 11% sobre o total da fatura ou nota fiscal de prestação de serviços, desde que contratada uma empreitada ou uma cessão de mão-de-obra, em conformidade com o artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Cabe observar que a obrigatoriedade da retenção atinge a fonte pagadora sem que o real contribuinte tenha sido afastado. Dessa forma, a regra de retenção tem natureza especial, pois uma terceira pessoa recebe um encargo que originariamente é de responsabilidade da Administração Tributária. Daí o título de agente de retenção atribuído às fontes pagadoras.

Assim, como qualquer norma especial, o dispositivo que atribui à fonte pagadora o dever de retenção deve receber uma interpretação estrita, alcançando e abrangendo

exatamente a situação fática que o motivou. É exatamente esse o contexto da retenção da contribuição previdenciária vinculada à cessão de mão de obra. Dessa forma, fica interdita qualquer tentativa da Administração Tributária que tenha como finalidade ampliar o conceito legal da cessão de mão de obra, que será minuciosamente esquadrihado nos tópicos subsecutivos.

¹Curso de Direito Tributário. 26ª. Ed. Malheiros, 2005, pp. 135-136.

CAPÍTULO II – DA DISTINÇÃO ENTRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E CESSÃO (OU FORNECIMENTO) DE MÃO-DE-OBRA NA VISÃO DOCTRINÁRIA

Alguns vocábulos utilizados pelo legislador ordinário são vagos e ambíguos, pois nem sempre o legislador é um técnico na matéria, o que determina que o texto legal seja composto por expressões em seu sentido usual, normalmente, retiradas da vida cotidiana. No entanto, quando tais vocábulos ingressam no campo do direito positivo, tornam-se jurídicos e devem ser interpretados de acordo com o sistema no qual foram inseridos.

Para fazer essa transição o intérprete deve servir-se dos diversos ramos do direito na busca de um conceito mínimo, conferindo às expressões vagas um sentido nuclear, para que as situações jurídicas expressadas por tais conceitos tenham adequado tratamento legal.

Em consonância com essa diretriz, antes de ingressar na interpretação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, revela-se aconselhável formar uma base teórica sobre o conceito jurídico para as expressões “prestação de serviços” e “cessão de mão-de-obra”, especialmente para aferir se o conceito dado ao último instituto pela legislação previdenciária observa os seus limites jurídicos.

A doutrina civilista entende que a prestação de serviços é preponderantemente uma obrigação de fazer, o que não impede que dentro desta obrigação exista uma parcela de obrigação de dar, como geralmente ocorre no contrato de empreitada.

Sílvio de Salvo Venosa², por exemplo, averba que o objeto do contrato de prestação de serviços “é uma obrigação de fazer, uma conduta, tanto, como material”.

No tocante ao contrato de empreitada, leciona o mestre Salvo Venosa³ que “pelo contrato de empreitada, uma das partes, denominada empreiteiro, empresário ou locador, obriga-se a executar uma obra, mediante pagamento de um preço que outra parte, denominada dono da obra, comitente ou locatário, compromete-se a pagar”.

Com efeito, o contrato de empreitada, regido pelos artigos 610 e seguintes do Código Civil, caracteriza-se pela obrigação assumida pela pessoa a realizar uma determinada obra, inclusive com os riscos de sua atividade. A pessoa poderá realizar a obra sem o emprego de

² Direito Civil. Contratos em Espécie. Terceira Edição. Atlas.p. 191.

³ Obra citada, p. 199.

materiais, ou a prestação poderá incluir, também, o fornecimento dos materiais necessários à elaboração da obra. Exemplo: uma empresa assume a obrigação de limpar o salão utilizado para realizar uma festa de casamento, o que certamente exigirá a aplicação de material para a execução dos serviços.

Como não poderia ser diferente, há perfeita harmonia de entendimento entre os civilistas e os mestres do direito tributário. Deveras, Aires Fernandino Barreto, legitimamente um dos maiores especialistas sobre a legislação do imposto sobre serviços, leciona que prestação de serviço é a prestação, a terceiros, de trabalho humano, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial, datada de conteúdo econômico, de caráter negocial e sob o regime privado⁴.

Do cotejo entre as lições dos mestres citados, fica evidenciado que a prestação de serviços para o direito tributário tem em comum com a doutrina civilista o fato de ser enquadrado como uma obrigação de fazer, na qual a pessoa se compromete com outra, mediante remuneração, a realizar um determinado esforço, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.

O rápido exame da listagem contida na Lei Complementar nº 116, de 2003, demonstra que há várias modalidades de prestação de serviços. Para os propósitos do presente trabalho, dentre aqueles serviços relacionados no Anexo da Lei citada, quadra destacar o item 17.05 (que corresponde ao item 84 da antiga listagem da Lei Complementar nº 56/87), assim vertido: “17.05 - Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou portuários, contratados pelo prestador de serviço”.

Natália de Nardi Dácomo⁵ esclarece que “fornecer é por (algo) ao alcance de (outrem); proporcionar, facilitar, dar. Trata-se do serviço de fornecimento de mão-de-obra (permanente ou temporária) a quem necessita de trabalho humano”.

Fábio Zambitte Ibrahim⁶, ilustre integrante dos quadros da Receita Federal do Brasil, assim conceitua a cessão de mão-de-obra:

Assim, um contrato de cessão de mão-de-obra é aquele em que o fim desejado pelo contratante é a obtenção desta mão-de-obra (força de trabalho) para realizar algum mister. Perceba-se, desde já, que aí reside a diferença fundamental entre empreitada e cessão de mão-de-obra. No primeiro, a mão-

⁴ Barreto, Aires Fernandino. “ISS E ICM” - Competência Estadual e Municipal - Limites” São Paulo, Revista de Direito Tributário, 15-16/200.

⁵ Hipótese de Incidência do ISS. Editora Noeses, p. 221.

⁶ A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental. Editora Impetus, p. 112.

de-obra é mero meio para atingir a obra ou a tarefa pelo contratante. Já na cessão, a mão-de-obra é a própria razão da existência da contratação.

Noutra importante obra, o mestre Fábio Zambitte Ibrahim⁷ anota que “a cessão de mão-de-obra é contrato derivado da ‘locatio operarum’, onde o objeto da contratação é a mão-de-obra. Assim, a mão-de-obra envolvida é a razão de ser da existência do contrato”.

Dos esclarecimentos doutrinários supra, verifica-se que os conceitos de prestação de serviços em geral e de cessão de mão-de-obra, denominada pela Lei Complementar nº 116/2003 de “fornecimento de mão-de-obra”, guardam algumas similitudes, quais sejam:

- a) ambos envolvem a prestação de esforço humano a terceiros;
- b) ambos se materializam sob regime de direito privado;
- c) ambos são direcionados a produzir uma utilidade material ou imaterial;
- d) os dois são executados mediante uma contraprestação.

No entanto, um representa o gênero e outra a espécie. A prestação de serviço é o gênero do qual a cessão mão de obra é uma espécie, que tem como marca própria o fato de a prestação resultar na colocação à disposição da contratante/tomadora da força de trabalho para seu uso de acordo com suas conveniências e necessidades.

Explicando melhor. Num serviço de auditoria contábil realizado por uma equipe de auditores, os segurados (ou auditores) freqüentam as dependências do contratante/ tomador, mas não ficam à sua disposição. Continuam sob o comando da empresa de auditoria. Os segurados (ou auditores) comparecem às dependências do tomador do serviço para dar cumprimento à “obrigação de fazer” assumida pela empresa contratada. Não haverá, neste contexto, cessão ou fornecimento de mão de obra. Assim, para se diferenciar da cessão de mão de obra, o serviço de auditoria deve receber a qualificação de “serviço em geral”.

A situação é completamente diferente no tocante ao serviço de limpeza, pois, neste caso, os funcionários/segurados são colocados à disposição do tomador ou contratante que, valendo-se da mão de obra que lhe foi cedida, executará pessoalmente as tarefas vinculadas a tal serviço.

Vê-se, portanto, que a devida qualificação do serviço prestado dependerá muito mais da aferição do real serviço prestado do que da simples avaliação formal do contrato. No discurso direto: a natureza do serviço lançada no contrato precisa ser ratificada por provas do verdadeiro serviço prestado.

Concluída essa etapa, há elementos suficientes para examinar e avaliar o conceito legal de cessão de mão-de-obra constante do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

CAPÍTULO III - A RETENÇÃO DO ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91

A sistemática da retenção de 11% sobre documentos fiscais referentes a contratações de serviços prestados mediante cessão de mão de obra e empreitada foi novidade trazida pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998. A lei citada alterou a redação do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, o qual previa responsabilidade solidária entre prestadores e tomadores de serviço em relação às contribuições devidas por aqueles.

No âmbito da antiga responsabilidade solidária, caso a empresa prestadora de serviços, cedente de mão de obra, não efetuasse os recolhimentos previdenciários, poderia a União cobrar tais valores da empresa contratante e tomadora dos serviços. Não é preciso grande esforço para perceber que essa sistemática criava uma grande insegurança para a empresa tomadora dos serviços, pois podia ser chamada para responder por obrigação de terceiro. A contratante via-se forçada a exercer controle sobre o cumprimento das obrigações previdenciárias de responsabilidade primária da contratada, o que era de difícil execução e nem sempre com efetividade garantida.

Ciente dessas dificuldades, o legislador resolveu alterar a sistemática de garantia do crédito previdenciário, substituindo a solidariedade pela obrigatoriedade da empresa contratante reter e repassar à Administração Tributária, em nome da empresa contratada, o valor dela retido. Como sempre acontece nessa situação, a dificuldade mudou de lado: agora, há uma tendência das empresas contratantes efetuarem a retenção, mesmo havendo dúvida sobre a existência dessa obrigação.

A decisão das empresas tomadoras sofre grande influência do equivocado entendimento de que o agente de retenção seria uma espécie de substituto tributário, uma vez que efetua o recolhimento em nome de outro devedor. Assim, por avaliar que a participação como substituto tributário as colocam no círculo da obrigação principal, as empresas contratantes normalmente decidem pela retenção na fonte de forma indiscriminada. É um equívoco. Deveras, como leciona o mestre Sacha Calmon⁸, o enquadramento adequado do agente de retenção é no rol das pessoas que cumprem uma obrigação acessória.

⁷ Curso de Direito Previdenciário. 15ª edição, p. 406. Editora Impetus.

⁸ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 649.

Esse também é o entendimento de Fábio Zambitte Ibrahim⁹, que, no particular, afirma: “como delineado anteriormente, deve prevalecer a corrente que qualifica o agente de retenção como cumpridor de uma obrigação instrumental. Este não possui qualquer ônus patrimonial com a retenção, mas simplesmente retém valor devido por outrem e o recolhe ao Estado. Seria, na melhor das hipóteses, uma obrigação de fazer”.

A análise do *caput* e do § 1º do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, ratificam esse entendimento. Com efeito, dispõem os dispositivos citados:

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.

§ 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.

Na literalidade do *caput* do artigo citado, fica estabelecida a obrigatoriedade do contratante/tomador de serviços mediante cessão de mão de obra de reter o percentual de 11% sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de serviços emitidas e de recolher a importância retida, em nome da empresa cedente (contratada).

O § 1º, por sua vez, assegura a possibilidade da compensação, pelo prestador de serviços, da importância que em seu nome foi retida, com a contribuição devida à Seguridade Social, incidente sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. Ora, a possibilidade da referida compensação afasta, definitivamente, a equivocada tese da existência de substituição tributária, pois esta retira do campo tributário a figura do substituído. Na realidade, a retenção sob exame se insere no âmbito das obrigações acessórias ou dos deveres instrumentais.

É por isso que o mestre Sergio Pinto Martins¹⁰ esclarece que, embora incidente sobre o faturamento da prestadora de serviços, a questionada retenção não é uma nova contribuição

⁹ A retenção na Fonte como Obrigação Instrumental. Impetus, p. 72.

¹⁰ Direito da Seguridade Social. Atlas, 27ª. Edição, p. 175.

sobre o faturamento, uma vez que o valor retido poderá ser compensado pelo prestador com a contribuição devida sobre a sua folha de pagamento.

Portanto, a retenção na fonte não transforma os agentes de retenção em substitutos, não havendo, assim, sob tal justificativa, necessidade de as tomadoras de serviços decidirem pela retenção sob análise para qualquer tipo de serviço, pois isto acaba inflando artificialmente o preço do serviço com um inexistente custo de conformidade fiscal.

Outro aspecto que desperta atenção na leitura do *caput* do artigo 31 em foco é que a expressão “serviços executados” direciona a forma de ação do Fisco, indicando que, nessa atuação, a avaliação do real serviço prestado, como observado anteriormente, terá prevalência sobre os termos do contrato firmado entre as partes. Assim, a documentação que ateste o serviço realizado é tão importante quanto à correta definição e detalhamento desse serviço no contrato firmado.

Isso não autoriza o Fisco, diante de um serviço composto de várias tarefas, como é o caso da logística, interpretar a sua configuração como cessão de mão de obra mediante a ênfase dada a uma dessas tarefas, ignorando a complexidade fática do serviço. A avaliação do serviço deve respeitar o seu elemento unificador. Essa questão será retomada quando do exame da natureza jurídica do serviço de logística.

Feitos esses registros prévios sobre o citado artigo 31, é chegado o momento de destacar o conceito de cessão de mão de obra constante do seu § 3º, na sua redação atual, que está assim vertido:

§ 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. (destaque acrescido)

É certo que não é função do legislador conceituar, cabendo-lhe apenas regular. Entretanto, no caso vertente, revelou-se oportuna a definição de cessão de mão de obra dada pelo § 3º acima transcrito. Com efeito, a leitura atenta do § 3º em foco aponta que, legalmente, para configurar cessão de mão de obra, é necessário que o contratado coloque seus funcionários à disposição do contratante para trabalhar nas suas dependências. Além disso, é preciso que esses serviços sejam contínuos.

O termo cessão é derivado do latim *cessio*, de *cedere* (ceder, traspasar), que denota o ato pelo qual a pessoa cede ou transfere a outrem direito ou bens que lhe pertencem. No

presente caso, a cessão em debate é a cessão de mão de obra, por sua importância ao presente estudo.

A propósito, veja-se o conceito de cessão de mão-de-obra apresentado pelo mestre Fábio Zambitte Ibrahim, Auditor da Receita Federal do Brasil, antigo Auditor da Previdência Social:

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 da contratação.

Nessa definição, que guarda harmonia com o texto legal, estão indicados os três elementos caracterizadores da cessão de mão-de-obra, a saber: a colocação dos segurados à disposição (ceder), no estabelecimento do contratante, para realizar serviços contínuos.

A respeito da colocação dos segurados à disposição do contratante, pela importância do autor, aproposita-se destacar as lições do Dr. Wladimir Novaes Martinez¹¹, que é um mestre na matéria da Previdência Social, *in verbis*:

O elemento nuclear do conceito é a disponibilização do pessoal. No mínimo, quer dizer: a) supervisão geral, incluindo o controle técnico, por parte do contratante; b) condução dos trabalhos empreendida pelo tomador; c) aplicação de meios próprios do receptor; d) diante da impessoalidade, a possibilidade de substituição do trabalhador.

A percepção do mestre Martinez, como sempre, é exata: a colocação dos segurados à disposição do contratante é o elemento que tem mais peso para configurar a denominada cessão, pois marca fielmente que os funcionários passam a receber ordens do contratante. Por isso, como bem exemplifica o § 4º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.711/98, os serviços de vigilância e limpeza são paradigmas dessa modalidade de trabalho, ambos autorizados e regulamentados pela legislação aplicável. Nestes dois tipos, quem passa a comandar os funcionários são os tomadores dos serviços. Portanto, nessas hipóteses, há realmente cessão de mão de obra. Por outro lado, um atendimento cirúrgico por médico, um parecer de advogado ou uma planta desenhada por arquiteto são exemplos de prestação de serviços sem a cessão de mão de obra.

Ademais, como observado anteriormente, a consumação da aludida cessão envolve a utilização de pessoal próprio do fornecedor, operado pelo receptor de preferência em seu

¹¹ Comentários à Lei Básica da Previdência Social. 4ª edição. LTr, p. 502.

estabelecimento, podendo ser no de terceiro. Isso leva a concluir que se o serviço for prestado no estabelecimento do prestador está afastada a hipótese de cessão de mão-de-obra.

Por fim, cabe observar que a continuidade reclamada refere-se ao serviço e não ao executante.

3.1 Do local da prestação dos serviços

Anteriormente foi demonstrado que a cessão de mão de obra tem como núcleo ou elemento nuclear a disponibilização do pessoal, a fim de que a contratante utilize essa força de trabalho para executar tarefas sob a sua administração. Por consequência, torna-se praticamente impossível que haja cessão de mão de obra quando o serviço é executado no estabelecimento ou nas dependências da empresa contratada, que seria a cedente da aludida mão de obra.

Assim, por força da própria essência do instituto da cessão de mão de obra, o simples fato de a prestação de serviços de logística ser ultimada nas dependências da empresa prestadora revela-se suficiente para afastar a regra de retenção sob exame, prescindindo-se da análise do tipo de serviço prestado. Por outro lado, como será visto mais adiante, em detalhes, a circunstância de o serviço ser prestado nas dependências da contratante também não é suficiente para determinar a aplicação da regra de retenção, sendo, agora, imprescindível definir a natureza do serviço.

Para o objetivo do presente estudo, a questão da exclusão da regra de retenção vinculada ao local da prestação dos serviços é extremamente importante, sendo necessário, portanto, um esforço maior no seu exame.

Para tanto, de plano, é preciso transcrever novamente o § 3º, do artigo 31, da Lei nº 8.212/91 para dele retirar mais elementos fundamentais para a conceituação da cessão de mão de obra. O § 3º em destaque tem a seguinte redação:

§ 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. (destaque acrescido)

A leitura atenta do dispositivo destacado mostra que na própria lei está estabelecido que a colocação dos funcionários à disposição do contratante deve se dar “em suas dependências ou nas de terceiros”. Quando isso ocorre em suas dependências, a mensagem do dispositivo só pode ser a seguinte: o contratante tem o controle e utilizará diretamente a força de trabalho posta à sua disposição. Isso não muda quando o contratante executa suas tarefas em dependências de terceiros, certamente alugadas, porque ele continua tendo os funcionários à sua disposição. Ademais, a citação no texto legal de terceiros na seqüência imediata das “dependências do contratante” indica que a lei tratou em igualdade de condições os dois locais. Portanto, ampliando o foco, percebe-se que a regra implícita é que se os funcionários executam a tarefa nas dependências ou no estabelecimento do prestador do serviço (contratada) resta impraticável haver a cessão de mão de obra, devendo a operação ser enquadrada no rol da prestação de serviços em geral.

A esse respeito, pela respeitabilidade desfrutada pelo mestre Wladimir Novaes Martinez¹², impõe-se destacar suas precisas observações, *verbis*:

O sítio da execução dos trabalhos é indicativo do tipo de contratação, sem ser condição resolutive para sua caracterização. Algumas atividades, com exceção das compreendidas na idéia de empreitada, mencionadas no § 4º, realizam-se na sede da tomadora.

O legislador, diante do exacerbado fenômeno da terceirização, quis alcançar aqueles serviços que antes da Lei nº 6.019/74 (regulamentadora do trabalho temporário) eram operacionalizados com o pessoal próprio da empresa. Por isso mesmo, enfaticamente realizados na sede da contratante (por força da essência do ajustado). Sempre existiram trabalhos que, por sua natureza e especialização e/ou conveniência, eram atendidos por terceiros e preferivelmente no estabelecimento destes.

Cessão de mão-de-obra executada nas dependências da cedente é praticamente impossível, mas não estranha que os serviços possam ocorrer no *habitat* da contratante. (destaque acrescido).

Esse é o mesmo entendimento do mestre Fábio Zambitte Ibrahim¹³, citado várias vezes no presente estudo, também pela sua notória autoridade nos assuntos previdenciários, assim externado:

Em virtude da expressão “em suas dependências ou nas de terceiros”, o legislador restringiu o conceito para efeitos previdenciários, e por isso não

¹² Contribuição Previdenciária – Retenção – Alguns Aspectos Fiscais da Lei nº 9.711/98. Artigo publicado pela Editora da Dialética, sob a coordenação de Valdir de Oliveira Rocha.

há cessão de mão-de-obra quando a disponibilização de mão-de-obra for feita em estabelecimento da própria empresa contratada (cedente de mão-de-obra).

Para fechar esse item com rigor terminológico, cabe destacar que a execução do serviço “nas dependências da própria empresa executora” materializa uma verdadeira não-incidência da regra de retenção sob análise, uma vez que, como o serviço será executado nas dependências da própria empresa contratada, presume-se que ela mesma o executou, o que impede a configuração da cessão de mão-de-obra.

3.2 Do conceito de empreitada

O § 4º do artigo 31 dispõe que a empreitada de mão de obra integra a cessão, o que exige o exame, ainda que rápido, do conceito de empreitada no contexto da Lei nº 8.212/91.

O ministro José Carlos Moreira Alves¹⁴ esclarece que a empreitada é espécie da *locatio conductio*. Aduz que é conhecida como *locatio conductio operis*, na qual o condutor se obriga ao resultado final da obra a realizar, e não ao trabalho em si.

Orlando Gomes¹⁵, nessa mesma linha, leciona que na “empreitada uma das partes obriga-se a executar, por si só, ou com o auxílio de outros, determinada obra, ou a prestar certo serviço, e a outra, a pagar o preço respectivo. Obriga-se a proporcionar a outrem, com trabalho, certo resultado”. Nas observações sobre os caracteres desse contrato, o mestre Orlando Gomes esclarece que “a empreitada é normalmente contrato de execução única, não se desnaturando, todavia, se tiver como objeto prestações periódicas, como quando o empreiteiro se obriga a produzir, repetidamente, a obra, executando-a em série, por unidades autônomas. Nem por isso se converte em contrato de trabalho ou de fornecimento” (destaque consta do texto transcrito)¹⁶.

Fábio Zambitte Ibrahim¹⁷ assevera que a empreitada “trata-se de contrato oneroso e bilateral, e, ainda, possui a característica de ser limitado no tempo, pois a empreitada deve ter

¹³ A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental. Editora Impetus, p. 113.

¹⁴ Apud, Fábio Zambitte Ibrahim. Obra citada, p. 109.

¹⁵ Contratos. Atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Forense, 26ª Edição, p. 362.

¹⁶ Obra citada, p. 366.

¹⁷ Obra citada na nota 12, pp. 109-110.

início, meio e fim. É contratação que já nasce destinada a morrer, quando atinge o fim colimado pelas partes”. (sublinha acrescida).

Fixados os conceitos de cessão de mão de obra e de empreitada constantes do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, que não destoam do conceito doutrinário desses institutos, o passo seguinte exige a análise detalhada da prestação dos serviços de logística para saber se tais serviços se aproximam, ou não, da norma de retenção em foco.

CAPÍTULO IV - DOS SERVIÇOS DE LOGÍSTICA

Sabe-se que a palavra Logística deriva do verbo francês *loger* (alojar) e que foi utilizada inicialmente no meio militar significando a arte de transportar, abastecer e alojar as tropas. Assim, na sua origem, o conceito de logística estava vinculado às operações militares, que se relacionava com a movimentação e coordenação das tropas, dos armamentos e munições para os vários locais e calendários necessários. Diz-se que isso levou ao conceito de produto certo/serviço certo, no local certo, no tempo exato, que logo se espalhou para o campo empresarial.

Ronald H. Ballou¹⁸, um dos pioneiros no estudo dessa matéria, propõe a seguinte definição para logística empresarial:

Logística empresarial trata de todas atividades de movimentação e armazenagem, que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria-prima até o ponto de consumo final, assim como dos fluxos de informação que colocam os produtos em movimento, com o propósito de providenciar níveis de serviços adequados aos clientes a um custo razoável.

O autor citado diz que as atividades-chave da logística são os transportes, a manutenção de estoques e o processamento de pedidos. Como atividades de apoio incluem-se a armazenagem, o manuseio de materiais, a embalagem de proteção, a programação de produtos e a manutenção de informação. Vê-se, portanto, que a logística abrange a execução de várias tarefas.

A nosso sentir, os serviços de logística se baseiam em um binômio: especialização e rapidez. Portanto, a logística não é uma simples prestação de serviço, mas, sim, a prestação de um serviço que tem subjacente um raciocínio, um pensamento, enfim, um método logístico. A execução do serviço fica a cargo da contratada que detém *know-how* próprio e mantém a responsabilidade jurídica e funcional pelos trabalhadores alocados no exercício dessa atividade.

Cláudio Luiz Gonçalves de Souza¹⁹ tece judiciosas observações sobre os efeitos da logística, *verbis*:

Ter o melhor produto em um mercado competitivo pode não ser o suficiente para atingir as metas de vendas planejadas. Alguns fatores importantes,

¹⁸ Logística Empresarial. Atlas, 2010, p. 24.

¹⁹ A Teoria Geral do Comércio Exterior. Editora Líder, p. 91.

como armazenagem, distribuição, flexibilidade e informação, no tempo e lugares certos, podem significar o diferencial do produto no mercado consumidor. Torna-se possível, portanto, ganhar competitividade por meio da logística, que será o diferencial do produto ou serviço. É utilizando a logística que a empresa promoverá sua individualização e conquistará uma posição de destaque no mercado. Por meio das ações de logística, cada problema eventualmente detectado terá uma solução específica, e, ainda que tais ações envolvam uma complexa seqüência de passos, serão difíceis de ser copiadas pelas empresas concorrentes.

A idéia de que a logística se materializa por meio de várias ações, numa complexa seqüência de passos, está confirmada nas lições do mestre citado.

Para os propósitos do presente estudo, contudo, é imperativo observar que as referências apresentadas foram retiradas de obras focadas nas relações da cadeia produtiva ligadas à confecção ou geração de produtos. Não se encontra trabalho doutrinário voltado à prestação de serviços de logística. Todavia, isso não invalida as observações sobre a natureza de tal serviço, uma vez que o fato de a execução de suas tarefas típicas ser contratada como uma prestadora (ou prestação?) de serviços não modifica a natureza básica da logística.

Deveras, no final, numa economia cada vez mais competitiva, o objetivo permanentemente buscado é a redução de custos, que também é o pressuposto da contratação dos serviços de logística. A gestão especializada da logística tem dois vetores básicos, o máximo nível de serviço e o menor custo total possível na execução das atividades a eles inerentes, fatores que lhe permitem uma grande inserção na divisão de atividades da economia moderna.

4.1 Do exercício da atividade de logística e sua incompatibilidade com a cessão de mão de obra.

Ronald H. Ballou, na obra citada anteriormente, aponta que a manutenção de estoques é uma atividade-chave da logística, uma vez que, na sua avaliação, “os estoques são responsáveis por aproximadamente um a dois terços dos custos logísticos”. De fato, dentre as tarefas vinculadas ao serviço de logística, a administração do estoque é um item muito importante.

Normalmente, manutenção de estoque é composta das seguintes tarefas típicas: recebimento, separação, armazenamento por tipo de produto, movimentação, controle de estoque, expedição das mercadorias vendidas pelas tomadoras. Exercendo uma atividade de apoio, elas fornecem às suas contratantes os dados necessários para a programação da produção e das vendas, gerando informações sobre o fluxo de saída, a posição dos estoques mínimos, o quantitativo as mercadorias sem movimentação etc.

Portanto, por qualquer ângulo de análise, percebe-se que tais serviços são típicos de logística. Não representam apenas cessão de mão de obra a terceiros, já que tem o controle absoluto sobre o serviço prestado e, principalmente, o comando sobre os funcionários envolvidos nessa tarefa. As prestadoras de serviço de logística são responsáveis jurídica e funcionalmente pelos trabalhadores alocados nessa atividade. Em consonância com a sua atividade, nas respectivas carteiras profissionais são anotadas as funções atribuídas a cada funcionário, como, por exemplo, analista de estoque, analista de logística junior, assistente de logística, coordenador de tarefas, gerentes de operações etc. Além disso, na sua grande maioria, os funcionários integram o Sindicato de Movimentação, Armazenagem e Transporte de materiais (em São Paulo é o FETRAMESP, em Campinas é o SINTRACAMP). A própria descrição da competência profissional dos trabalhadores impede qualquer referência a cessão de mão de obra.

Tudo em perfeita harmonia com o seu objeto social que, expressamente, deve prever a prestação dos serviços de logística.

Sobre a importância da designação do objeto social, por todos, quadra mencionar a abalizada opinião do mestre José Waldecy Lucena²⁰, firmada nestes termos: “erigir-se a sua designação em um elemento essencial do contrato, cuja ausência ou ilicitude, na unanimidade dos que versam a questão, acarreta a nulidade deste”. Ora, sendo assim, a compatibilidade entre o objeto social e a efetiva atividade desenvolvida forma prova incontestável a favor do declarante e com força vinculante em relação aos terceiros, incluindo-se o Fisco.

As empresas desse ramo prestam serviços de logística para vários clientes classificando-os da seguinte forma:

- a) Clientes com *sites* exclusivos;
- b) Clientes que utilizam *sites* múltiplos;
- c) Clientes que contratam serviços de logística *In Company*.

²⁰ Das Sociedades Por Quotas de Responsabilidade Limitada. 2ª Edição, Renovar, p.96.

Nas três modalidades, à evidência, é contratado e executado o serviço de logística, que não se enquadra no conceito de cessão de mão de obra do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, como exaustivamente demonstrado anteriormente.

Nas duas primeiras modalidades, o espaço físico utilizado pelos funcionários na execução das tarefas de logística é da propriedade ou da posse dessas empresas. Pode ocorrer de esse espaço físico ser dividido ou utilizado em conjunto com os tomadores, principalmente para garantir a manutenção das mercadorias deles.

A questão do espaço físico utilizado na prestação dos serviços sob exame merece mais comentários, não apenas pelo fato de ser um elemento excludente (não incidência) da regra de retenção (ver item 3.1 supra), mas porque causa dúvida entre as partes envolvidas. A pergunta que imediatamente surge é a seguinte: como pode haver convivência jurídica de mais de uma pessoa ou mais de um sujeito no mesmo espaço físico? No caso concreto, o mesmo espaço é utilizado pela contratada e pela contratante, como anteriormente mencionado, mas com propósitos distintos.

Isso é mais comum do que se imagina. Deveras, a execução do serviço geralmente exige o uso compartilhado do recinto ou das dependências de uma das partes. Alguns exemplos ajudam na demonstração. Numa restauração de uma igreja, os artistas trabalharão no próprio recinto da igreja. Na restauração da obra de um pintor famoso, possivelmente o trabalho será executado no recinto ou nas dependências da empresa restauradora.

Poder-se-ia objetar que nos exemplos citados não há convivência no mesmo recinto de estabelecimentos fiscais de distinta titularidade, como se observa no tocante aos serviços de logística. Bem, não é apenas em relação à logística que isso acontece. Tome-se, por exemplo, o caso de uma empresa contratada para se responsabilizar pela manutenção das máquinas utilizadas por uma indústria, com a obrigatoriedade de fornecer as peças de reposição. Ora, parece evidente que à contratada será disponibilizado um espaço físico nas dependências da contratante, que recepcionará a sua filial destinada para o recebimento e guarda das peças e para abrigar os seus funcionários envolvidos na execução do serviço. A mesma situação se apresenta quando um fornecedor precisa ficar ao lado do seu cliente para atender suas requisições, segundo a programação do processo produtivo.

Quanto aos serviços de logística, a existência de estabelecimento fiscal do prestador e do tomador do serviço no mesmo recinto representa a sua marca própria por uma razão muito simples: a prestadora do serviço manuseia mercadorias de propriedade da contratante durante toda duração do contrato de serviço, usando equipamentos de sua propriedade e empregando seus próprios funcionários.

Assim, os meios necessários para a execução da logística, principalmente quando executada nas dependências da contratante, precisam ter uma área de recepção incrustada no estabelecimento da tomadora. O inverso também é verdadeiro: quando o serviço de logística é executado nas dependências da contratada, a mercadoria de propriedade da contratante deve ser recepcionada no recinto da prestadora.

Na realidade, o exame detido dessa questão evidencia que há três círculos sobrepostos envolvendo os serviços de logística, cada um deles com um fato jurídico e com a correspondente relação jurídica. A primeira relação materializa-se com o direito de propriedade ou mediante a relação de locação do prédio utilizado. A segunda relação ocorre com a autorização para a manutenção das mercadorias no recinto. A terceira relação concretiza-se com o manuseio das aludidas mercadorias. Ora, não é preciso grande esforço para perceber que na prestação do serviço de logística essas três relações são ínsitas – são próprias ou típicas – a esse serviço, uma vez que a contratada deve manusear mercadorias de propriedade da contratante.

Fixada essa premissa, torna-se possível afirmar que, quando o espaço físico for de propriedade ou estiver sob a posse da contratada, o serviço de logística será executado em suas dependências. Caso contrário, o serviço será executado nas dependências da contratante. Na primeira hipótese, estará materializada a regra excludente (não incidência) da retenção, em conformidade com o § 3º, do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, como exaustivamente demonstrado no item 3.1 supra.

Na segunda hipótese, o serviço será executado nas dependências da empresa contratante, mas não terá a natureza de cessão de mão de obra, pois os serviços de logística não se enquadram nesse conceito, como igualmente demonstrado à sociedade.

Por fim, quadra anotar que os serviços de logística também não se enquadram no conceito de empreitada, uma vez que tais serviços são contínuos. Não são serviços com início, meio e fim, que são as notas características da empreitada.

4.2 Da listagem dos serviços do art. 219 do RPS (Decreto nº 3.048 de 06.05.1999) e dos artigos 117 e 118 da IN RFB nº 971/09.

O § 2º do artigo 219 do atual Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, lista os serviços tidos como realizados mediante cessão de mão de obra. O

item VI prevê como cessão de mão de obra a atividade de “acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos”. Numa visão rigorosa, seria possível levantar dúvida se, nos serviços de logística, não estaria presente o “acondicionamento”, pois este compreende os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo da colocação em “pallets”, empilhamento, amarração etc. Esse serviço tem, geralmente, como contratante as empresas transportadoras.

Sem embargo, em primeiro lugar, cabe observar que quando o artigo 210 acima referido menciona a atividade de “acondicionamento” significa a contratação específica desse serviço mediante a cessão de mão de obra. No caso, como visto, não há cessão de mão de obra: as tarefas típicas do serviço de logística são várias, complexas, podendo até abranger a tarefa de colocação dos produtos em “pallets”. Todavia, o serviço de logística, como demonstrado à sociedade, não se restringe a essa tarefa. Tem atividades múltiplas, umas de natureza primária e outras de apoio, como igualmente demonstrado anteriormente.

Reitere-se, a prestação dos serviços de logística pressupõe a execução concatenada de um conjunto tarefas e não a execução de uma única tarefa. Ora, numa eventual fiscalização, como já observado, não é possível desconsiderar a unidade do serviço e do respectivo contrato. O conjunto dessas tarefas é que dá a configuração do serviço de logística. Isso impede o tratamento isolado a uma dessas tarefas.

Portanto, por qualquer ângulo de análise, resta confirmada a ausência do fato típico que determine a retenção dos 11% vinculados à contribuição previdenciária.

Esse entendimento encontra suporte direto na seguinte resposta de consulta emitida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Processo de Consulta nº 59/05 – Publicada no DOU de 10.05.2005

Superintendência Regional da Receita – SRRF/ 7ª. RF

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: INCIDÊNCIA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela contratação de serviços de consultoria técnica e de engenharia informatizada, quando prestados de forma isolada, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte. A prestação de serviços de movimentação, manuseio, ensacamento, armazenamento, expedição e controle de produtos, realizado nas dependências da empresa contratante, em que toda a responsabilidade pela execução e gerenciamento dos trabalhos (logística interna) fica a cargo da empresa contratada, detentora de know-how próprio

e responsável jurídica e funcionalmente pelos trabalhadores alocados, não configura prestação de serviço de locação de mão-de-obra, estando, portanto, sob esta fundamentação, afastada a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 24/07/1991; Decreto nº 3.000, de 26/03/1999; Decreto nº 73.841, de 13/03/1974; Parecer Normativo CST nº 8, de 17/04/1986; Parecer COSIT nº 23, de 19/04/1999; Parecer COSIT nº 69, de 10/11/1999

CONCLUSÃO

Com base nas peculiaridades do serviço de logística e nos fundamentos jurídicos trazidos à colação, é possível oferecer conclusão no sentido de que a existência da regra de retenção da contribuição previdenciária, como também se observa no tocante ao imposto de renda na fonte, não tornam as tomadoras do serviço substitutas da prestadora.

A retenção, como exaustivamente demonstrado, é uma mera antecipação que não retira a responsabilidade da prestadora pelo recolhimento da aludida contribuição previdenciária. A situação seria completamente diferente se a regra em exame tivesse colhido as tomadoras como substitutas tributárias, situação essa não presente no artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Além disso, as razões sumariadas e principalmente o conhecimento das tarefas executadas apontam que, nas três modalidades de contratação dos serviços, a atividade de prestação de serviços típicos de logística não se enquadra no conceito de cessão de mão de obra.

Isto porque, embora não haja um contrato típico para esse serviço, a prestação dos serviços de logística tem notas próprias, sendo composta de tarefas primárias e de tarefas de apoio executadas diretamente pelas prestadoras, mediante o recebimento, o armazenamento, a expedição e o controle das mercadorias. Elas são responsáveis jurídica e funcionalmente pelos trabalhadores alocados nessa atividade, o que afasta qualquer tentativa de equiparação do serviço de logística à cessão de mão de obra.

Ficou, também, demonstrado que, no tocante aos serviços executados nas dependências das prestadoras, em áreas sob a administração delas, é impossível haver a configuração da cessão de mão de obra. Essa circunstância, que consta do § 3º, do artigo 31, da Lei nº 8.212/91, é suficiente/bastante para formar esse juízo, prescindindo de outras avaliações.

Portanto, por qualquer ângulo de análise, em qualquer das modalidades da prestação dos serviços de logística, não há a configuração da cessão de mão de obra, o que impede a materialização do fato típico ou da hipótese que determina a retenção dos 11% vinculados à contribuição previdenciária.

BIBLIOGRAFIA

BALLOU, Ronald H. *Logística Empresarial*. Atlas, 2010

BARRETO, Aires Fernandino. “ISS E ICM” - *Competência Estadual e Municipal - Limites*” São Paulo, Revista de Direito Tributário.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2003.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*, Editora Noeses.

GOMES, Orlando. *Contratos*, 26ª ed., Atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino, Forense.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental*, 15ª ed., Editora Impetus.; e *Curso de Direito Previdenciário*, 15ª ed., Editora Impetus.

LUCENA, José Waldecy. *Das Sociedades Por Quotas de Responsabilidade Limitada*, 2ª ed., Renovar.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed.. Malheiros, 2005.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*, 4ª ed., LTr.; e *Contribuição Previdenciária – Retenção – Alguns Aspectos Fiscais da Lei nº 9.711/98*, Artigo publicado pela Editora da Dialética, sob a coordenação de Valdir de Oliveira Rocha.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, 27ª ed., Atlas.

SOUZA, Cláudio Luiz Gonçalves de. *A Teoria Geral do Comércio Exterior*, Editora Líder.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil, Contratos em Espécie*, 3ª ed., Atlas.