DOI: 10.5281/zenodo.24562994

Artigos Científicos

DESENVOLVIMENTO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE OU FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA? CRITÉRIOS DOCUMENTAIS PARA O ENQUADRAMENTO E O FATURAMENTO DO ISS NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

SOFTWARE DEVELOPMENT AND MAINTENANCE OR LABOR SUPPLY? DOCUMENTARY CRITERIA FOR CLASSIFICATION AND INVOICING UNDER THE BRAZILIAN MUNICIPAL SERVICE TAX (ISS) IN PUBLIC PROCUREMENT

Gustavo Ribeiro Dortas[1]

RESUMO

As contratações públicas de desenvolvimento, manutenção e sustentação de software podem combinar equipes dedicadas, múltiplos perfis profissionais, fiscalização intensiva e pagamentos periódicos sem que esses elementos, isoladamente, definam a natureza do objeto. O problema de pesquisa é determinar quais elementos do edital e do termo de referência permitem distinguir o serviço técnico de software do fornecimento de mão de obra, de modo a orientar o enquadramento na lista do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o faturamento correspondente. O artigo sistematiza critérios documentais para essa distinção, sem transferir automaticamente categorias de um plano jurídico para outro. O estudo adota pesquisa jurídico-dogmática, qualitativa e exploratória, complementada pela aplicação do Prompt FARO-ISS a uma amostra intencional e não probabilística de 16 contratações públicas. O protocolo examina quatro eixos — Finalidade e objeto, Atestados e aptidão exigida, Responsabilidades, resultados e remuneração e Organização e direção da execução — e acrescenta testes de adimplemento, composição, predominância, unidade funcional e autonomia das parcelas. Em nove dos 16 casos, o protocolo indicou serviço técnico específico e, em sete, fornecimento de mão de obra. Nos contratos de TI, postos, jornada, dedicação exclusiva e remuneração mensal não dispensaram a análise da obrigação técnica, da direção funcional, da responsabilidade e da medição. A resposta indica o provável subitem e orienta o faturamento.

Palavras-chave: desenvolvimento de software; manutenção de software; contratação pública de tecnologia da informação; imposto sobre serviços; fornecimento de mão de obra.

ABSTRACT

Public contracts for software development, maintenance, and support may combine dedicated teams, multiple professional profiles, intensive oversight, and periodic payments, although none of these elements, by itself, determines the legal nature of the contracted object. The study examines which elements of procurement notices and terms of reference distinguish a technical software service from the supply of labor

1 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Sergipe e especialista em Data Science and Big Data pela Universidade Federal do Paraná. Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

and can therefore guide classification under the Brazilian municipal service tax (ISS) list and the corresponding invoicing. It adopts a qualitative, exploratory, and doctrinal legal method, complemented by application of the FARO-ISS Prompt *to a purposive, non-probabilistic sample of 16 public contracts. The protocol examines four axes — Purpose and object, Attestations and required capacity, Responsibilities, results and remuneration, and Organization and direction of performance — together with tests of contractual performance, composition, predominance, functional unity, and autonomy of components. The protocol indicated a specific technical service in nine cases and the supply of labor in seven. In the information-technology contracts, posts, working hours, exclusive dedication, and monthly remuneration did not eliminate the need to analyze the technical obligation, functional direction, responsibility, and measurement. The response identifies the likely ISS list item and provides guidance for invoicing.*

Keywords: *software development; software maintenance; public information-technology procurement; service tax; supply of labor*.

1. INTRODUÇÃO

Contratos públicos de desenvolvimento, manutenção, sustentação e evolução de software passaram a combinar equipes multidisciplinares dedicadas, métodos ágeis, soluções integradas e execução contínua. Nesses contratos, a presença permanente de profissionais, a fiscalização administrativa e a remuneração por posto, perfil ou hora podem ser interpretadas como sinais de fornecimento de mão de obra, embora também apareçam em serviços tecnológicos orientados a funcionalidades, níveis de serviço e resultados específicos.

Os serviços técnicos de TI constituem o objeto central desta pesquisa, que utiliza contratações de outros setores como controles comparativos para tornar mais visíveis os elementos da disponibilidade laboral e do serviço empresarial organizado. A distinção entre essas prestações exige atenção às expressões empregadas em cada regime jurídico. A Lei nº 14.133/2021 utiliza dedicação exclusiva de mão de obra para descrever um modelo administrativo de execução; o direito do trabalho examina subordinação, ingerência ou exercício dos poderes do empregador; o direito previdenciário define cessão de mão de obra a partir de requisitos próprios; e o ISS exige verificar se a prestação corresponde a fornecimento de mão de obra ou a serviço técnico do grupo 1 da lista. Embora possam incidir sobre o mesmo contrato, esses quatro planos conservam categorias próprias, cujo significado não pode ser transferido de um regime a outro.

A pergunta central do estudo é: **Quais elementos do termo de referência e do edital permitem distinguir a prestação de serviços técnicos de TI do fornecimento de mão de obra, e como essa distinção orienta a identificação do subitem da lista de serviços do ISS aplicável ao faturamento?** A hipótese é que a resposta depende sobretudo da utilidade econômica principal, da obrigação

que define o adimplemento e da organização empresarial prevista. Dedicação exclusiva de mão de obra, eventual cessão de mão de obra, presença física, pagamento por posto, perfil ou hora e mecanismos de proteção trabalhista não resolvem essa questão isoladamente, assim como o quantitativo exigido em um atestado, a profissão dos trabalhadores e a separação formal em itens também não alteram, por si sós, a natureza da prestação.

O objetivo é sistematizar esses critérios no Prompt FARO-ISS, destinado principalmente à análise integral de editais e termos de referência de serviços contínuos submetidos ao regime de dedicação exclusiva de mão de obra. O protocolo orienta gestores, fiscais, assessorias jurídicas, prestadores e autoridades tributárias no exame da utilidade econômica, da obrigação material, da natureza e da escala da aptidão exigida, da distribuição de responsabilidades, dos entregáveis, do aceite, da medição, da remuneração e da organização projetada para a execução. Desse exame resulta a indicação do subitem mais provável da lista anexa à LC nº 116/2003, da descrição fiscal compatível, da regra espacial e dos aspectos municipais a verificar.

Após a descrição dos procedimentos metodológicos, das fontes e dos limites da amostra na seção 2, a seção 3 distingue os planos administrativo, trabalhista, tributário do ISS e previdenciário e examina a função do atestado de capacidade técnica. A seção 4 apresenta o Prompt FARO-ISS, seus quatro eixos e a saída padronizada, enquanto a seção 5 reúne os resultados da aplicação aos 16 conjuntos documentais, os riscos do enquadramento inadequado e as recomendações de estruturação e fiscalização, seguindo-se, na seção 6, as conclusões.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo adota abordagem jurídico-dogmática, qualitativa e exploratória, pela qual normas, precedentes e doutrina são organizados em categorias destinadas a orientar a interpretação de contratos públicos de desenvolvimento e manutenção de software. O protocolo resultante é confrontado com uma amostra documental de casos tecnológicos e controles setoriais. O raciocínio é predominantemente dedutivo na delimitação dos regimes jurídicos e comparativo na identificação dos critérios comuns ou divergentes entre as fontes e as contratações.

As referências foram selecionadas por abordarem pelo menos um dos seguintes elementos: regime administrativo de dedicação exclusiva de mão de obra, qualificação técnico-operacional, autonomia da prestadora, direção dos trabalhadores, orientação por resultados, distinção entre serviço empresarial organizado e disponibilidade de pessoal, prevalência da realidade sobre a denominação contratual, risco de indução tributária na formulação das propostas ou repercussão da cessão de mão de obra no Simples Nacional.

A construção do prompt envolveu três operações: a) separação das categorias pertencentes aos planos administrativo, trabalhista, tributário do ISS e previdenciário;

b) identificação dos fatos juridicamente relevantes reiterados nas fontes; e c) conversão desses fatos em instruções e formato de resposta replicáveis. **Dedicação exclusiva de mão de obra**, subordinação ou ingerência, cessão de mão de obra e fornecimento de mão de obra foram tratados como categorias autônomas.

Expressões como disponibilidade, alocação, postos e gestão de contingente foram usadas para descrever fatos cujo significado varia conforme a norma aplicada. Os critérios documentais foram organizados nos quatro eixos FARO segundo uma precedência qualitativa em que a obrigação que define o adimplemento, a direção funcional, a responsabilidade técnica e a medição são elementos essenciais; a natureza dos atestados, a autonomia de organização, a consequência das falhas e a função econômica dos profissionais são indícios fortes; dedicação exclusiva, equipe mínima, jornada, salários, local, ponto, substituições e planilha trabalhista são elementos contextuais.

Nos contratos com múltiplos perfis, itens ou atividades, o protocolo inventaria quantidades, horas, valores, proporções e funções disponíveis e examina a predominância quantitativa, econômica, funcional e operacional. Há unidade funcional quando os componentes compartilham finalidade, interdependência, lógica operacional e responsabilidade integrada. Uma parcela é autônoma quando possui resultado e utilidade próprios, preço e medição segregáveis, obrigações independentes, possibilidade de contratação separada e ausência de dependência funcional, não bastando, isoladamente, cargo, posto, item, planilha ou preço próprio. O teste de causalidade verifica se a contratada permanece inadimplente, mesmo com a equipe completa, quando o serviço falha, e se a substituição do trabalhador recompõe integralmente a prestação.

Na aplicação empírica a uma amostra intencional, exploratória e não probabilística de 16 contratações públicas, os casos de tecnologia da informação formaram o núcleo analítico, enquanto apoio administrativo, facilities, logística, engenharia clínica, saúde, vigilância e impressão corporativa serviram como controles comparativos para distinguir obrigação técnica de disponibilidade laboral. A unidade de análise foi o conjunto formado pelo edital, termo de referência, anexos e apêndices. O termo de referência foi a principal fonte para examinar objeto, execução, responsabilidades, medição e pagamento, cabendo ao edital complementar as informações sobre habilitação, atestados, julgamento e regras procedimentais.

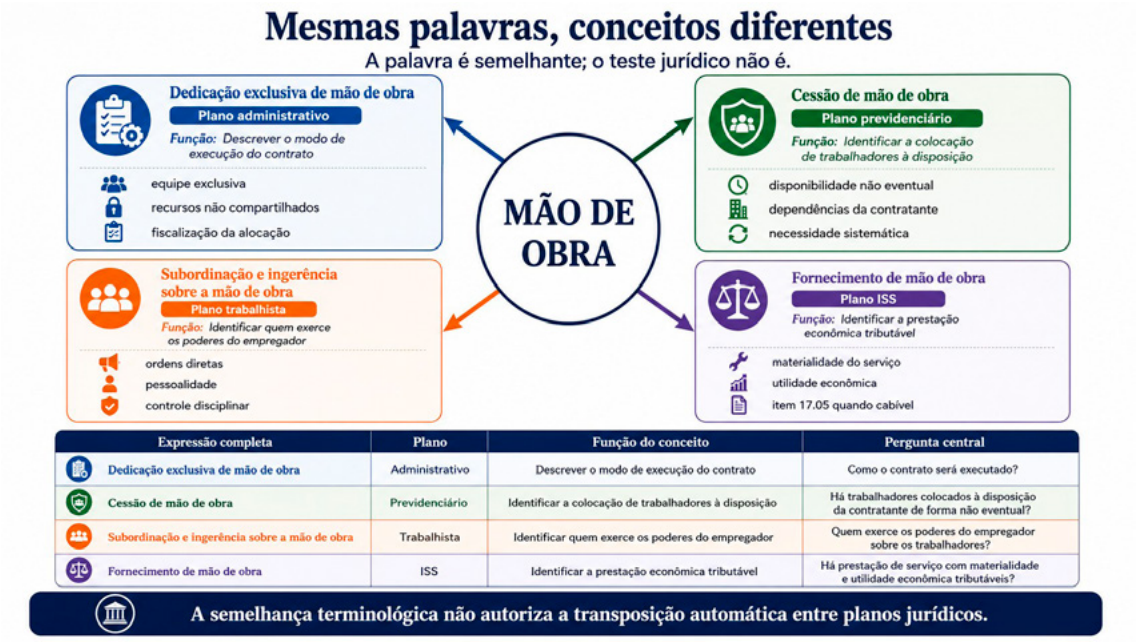
Ao considerar a função de cada parte do termo de referência, a pesquisa documental evidencia que o objeto e a finalidade indicam o que a Administração pretende receber. Em paralelo, o modelo de execução descreve a prestação e o modelo de gestão disciplina a fiscalização e os controles. Sob a mesma ótica, a medição e o pagamento revelam o fato autorizador do recebimento, a habilitação e os atestados indicam a aptidão empresarial, e as obrigações definem a organização dos recursos e a responsabilidade por falhas.

3. REGIMES JURÍDICOS APLICÁVEIS ÀS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS DE SERVIÇOS TÉCNICOS DE TI

A comparação entre os regimes exige atenção ao significado jurídico das palavras utilizadas, como observa Machado (2015, p. 22)[2] : "Porque é expresso em palavras, o Direito exige muita atenção dos que o estudam para o significado de cada uma delas". A presença de vocábulos comuns exige a investigação das definições aplicáveis, de suas finalidades e de sua posição no ordenamento, precisão que, nos contratos de tecnologia, evita que a expressão utilizada para descrever a alocação administrativa dos postos de trabalho seja tomada, sem exame adicional, como demonstração de uma determinada hipótese de incidência previdenciária ou tributária.

A Figura 1 distingue os quatro planos jurídicos examinados nesta seção. Apesar da semelhança terminológica, cada um mantém requisitos, perguntas e efeitos próprios.

Figura 1 — Mesmas palavras, conceitos jurídicos diferentes



Nota: Imagem gerada por inteligência artificial. Fonte: elaboração própria (2026).

3.1. PLANO ADMINISTRATIVO

A Lei nº 14.133/2021 distingue os serviços e fornecimentos contínuos, destinados a atender necessidades permanentes ou prolongadas da Administração, dos serviços contínuos submetidos ao regime de dedicação exclusiva de mão de obra[3]. Segundo Justen Filho (2023), como a caracterização do serviço contínuo depende da persistência ou do prolongamento da necessidade administrativa que justifica a

2 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

3 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

contratação, a continuidade não pressupõe, necessariamente, essencialidade nem execução sem qualquer interrupção[4].

A dedicação exclusiva de mão de obra constitui uma característica adicional do modelo administrativo de execução, para cuja caracterização o art. 6º, XVI, indica, entre outros requisitos, que os empregados permaneçam à disposição nas dependências do contratante, que os recursos humanos e materiais vinculados ao contrato não sejam compartilhados simultaneamente com outras contratações e que o modelo permita à Administração fiscalizar a distribuição, o controle e a supervisão dos recursos alocados[5]. Embora serviços de limpeza, vigilância, portaria e copeiragem sejam exemplos usuais dessa estrutura, nos contratos de tecnologia a presença desses elementos deve ser demonstrada no instrumento convocatório e na execução, e não presumida pela simples existência de uma equipe estável.

Os três elementos legais desempenham funções distintas, na medida em que a disponibilidade vincula a força de trabalho à execução do contrato; o não compartilhamento mantém a exclusividade dos recursos considerados na formação de preços; e a fiscalização permite à Administração acompanhar a alocação e o cumprimento das obrigações. Como a lei usa a expressão "entre outros requisitos", a caracterização depende do conjunto do modelo de execução, e não de uma leitura isolada de cada componente[6].

No que se refere à gestão e à proteção laboral, esse regime exige que o contratado comprove, quando solicitado, o cumprimento das obrigações trabalhistas e dos recolhimentos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço relativos aos empregados diretamente envolvidos. O edital ou o contrato também pode prever garantias, condicionamento do pagamento à quitação das obrigações vencidas, conta vinculada e pagamento direto de verbas inadimplidas[7].

Embora a responsabilidade pelos encargos permaneça, como regra, com o contratado, a Lei nº 14.133/2021 prevê, somente nos serviços contínuos com dedicação exclusiva de mão de obra, responsabilidade solidária da Administração pelos encargos previdenciários e subsidiária pelos trabalhistas quando comprovada falha na fiscalização[8]. No Tema 1118 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal assentou que a condenação subsidiária exige prova de comportamento negligente e de nexo causal, não podendo ocorrer automaticamente nem decorrer apenas da inversão do ônus da prova, e indicou como situação de negligência a inércia após notificação formal e idônea do descumprimento das obrigações trabalhistas[9].

4 JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas . 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 170.
5 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.
6 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.
7 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.
8 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.
9 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 1118 da repercussão geral: ônus da prova acerca de eventual conduta culposa na fiscalização das

Quanto à preservação do equilíbrio econômico-financeiro, na ausência de dedicação exclusiva de mão de obra ou predominância de mão de obra, os serviços contínuos se submetem ao reajustamento em sentido estrito, mediante índice específico ou setorial. Quando houver dedicação exclusiva de mão de obra ou predominância de mão de obra, aplica-se a repactuação, precedida de solicitação do contratado e demonstração analítica da variação dos custos. A "predominância de mão de obra", nesse dispositivo administrativo, serve como critério de recomposição de preços e não equivale ao fornecimento de mão de obra no ISS. Para os custos de mão de obra, a data de referência se vincula ao acordo, à convenção coletiva ou ao dissídio coletivo correspondente[10].

A forma como o objeto é definido e remunerado também orienta a distinção entre esses modelos nas decisões dos tribunais de contas: para os serviços de tecnologia da informação, a Súmula TCU 269, aprovada pelo Acórdão nº 485/2012, orienta a vinculação do pagamento a resultados ou ao atendimento de níveis de serviço, admitindo postos ou horas quando as características do objeto impedirem esse modelo, desde que a excepcionalidade seja prévia e adequadamente justificada[11]. No mesmo sentido, o TCE-PR recomenda a adoção de Instrumento de Medição de Resultado e admite remuneração por postos apenas mediante motivação fundamentada e compatibilidade com as necessidades concretas da contratação[12].

Por constituir uma categoria administrativa relacionada à continuidade, à alocação de recursos, à fiscalização, à formação de preços e à proteção das obrigações laborais, a dedicação exclusiva de mão de obra não determina, por si só, qual serviço foi contratado nem produz enquadramento automático no ISS. A fiscalização autorizada pelo art. 6º, XVI, também não equivale à subordinação, à ingerência ou ao exercício dos poderes do empregador, pois a própria lei veda indicação nominal, vínculo de subordinação, pagamento limitado ao reembolso salarial, tarefas estranhas ao objeto e ingerência indevida na gestão interna da contratada[13].

3.2. PLANO TRABALHISTA

No plano trabalhista, a distinção entre a fiscalização contratual e o exercício dos poderes típicos do empregador decorre do objeto da atuação administrativa, visto que, ao acompanhar o adimplemento, registrar ocorrências, exigir correções e verificar resultados, a Administração dirige-se ao contrato e à empresa prestadora.

obrigações trabalhistas de prestadora de serviços para fins de responsabilização subsidiária da Administração Pública. Recurso Extraordinário nº 1.298.647/SP. Relator: Min. Nunes Marques. Brasília, DF, 13 fev. 2025. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=6048634&numeroProcesso=1298647&numeroTema=1118. Acesso em: 25 jul. 2026.

10 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

11 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 485/2012**. Processo TC nº 012.205/2009-4. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 7 mar. 2012. Aprova o enunciado da Súmula TCU 269.

12 PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 737/2024**. Processo nº 129674/24. Relator: Cons. Ivan Lelis Bonilha. Plenário Virtual, Sessão Ordinária Virtual nº 5, 27 mar. 2024.

13 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

Esse limite é ultrapassado quando seus agentes passam a comandar diretamente os empregados e assumem funções da organização interna da contratada.

A terceirização, entendida aqui como forma ampla de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independe de o serviço integrar atividade acessória ou principal do tomador, conforme reconheceu o Supremo Tribunal Federal no Tema 725 da repercussão geral, ao afirmar a validade dessa organização independentemente do objeto social das empresas envolvidas[14]. A categoria trabalhista não se confunde com dedicação exclusiva de mão de obra, cessão de mão de obra ou fornecimento de mão de obra. Essa liberdade de organização não elimina a autonomia que deve existir entre as empresas nem autoriza a Administração a ocupar a posição de empregadora dos trabalhadores da contratada.

A integração funcional da equipe e a orientação sobre resultados devem ser distinguidas da subordinação jurídica, uma vez que a inserção na rotina do órgão, o uso de sistemas institucionais, a definição de prioridades e a indicação de requisitos técnicos não demonstram, por si sós, poder empregatício. A subordinação revela-se pelo exercício reiterado de comando pessoal, como a distribuição direta de tarefas individuais, o controle de jornada como ato de gestão de pessoal, a autorização de férias ou ausências, a avaliação disciplinar, a seleção nominal e a restrição injustificada à substituição de profissionais. A qualificação depende do exame conjunto desses fatos, sem que se atribua a qualquer deles efeito automático.

A doutrina trabalhista de Martins (2025) reforça essa distinção ao associar a terceirização à autonomia da prestadora, à divisão de responsabilidades entre empresas e à manutenção, pela contratada, dos poderes de admitir, dispensar, transferir e dirigir seus empregados. Nessa perspectiva, a orientação técnica sobre o resultado pretendido não se confunde com subordinação jurídica, pois o tomador pode especificar como espera receber o serviço, especialmente quando a execução ocorre em suas dependências, sem assumir a administração do pessoal empregado pela prestadora. O fato de a contratada assumir efetivamente as obrigações trabalhistas e a organização da atividade é relevante para distinguir uma relação empresarial autônoma da simples interposição de trabalhadores[15].

A Lei nº 14.133/2021 reforça essa separação ao vedar indicação nominal, vínculo de subordinação, atribuição de tarefas estranhas ao objeto e intervenção indevida na gestão interna da contratada. O preposto funciona como canal institucional de representação da contratada perante a Administração, recebendo as comunicações relativas à execução e providenciando, no âmbito da empresa, as medidas necessárias ao cumprimento contratual, sem que isso autorize a Administração a comandar diretamente os empregados.

14 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 725 da repercussão geral: terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa**. Recurso Extraordinário nº 958.252/MG. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 30 ago. 2018. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 set. 2019. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=4952236&numeroProcesso=958252&numeroTema=725. Acesso em: 25 jul. 2026.

15 MARTINS, Sergio Pinto. Terceirização. **A continuidade do contrato de trabalho**. 3. ed. Indaiatuba: Foco, 2025. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/a-continuidade-do-contrato-de-trabalho-3-ed-2025/5549177027. Acesso em: 25 jul. 2026.

Nos contratos de desenvolvimento e manutenção de software, a Administração pode definir o problema, ordenar o backlog, estabelecer requisitos, homologar funcionalidades e exigir níveis de serviço, desde que essas decisões de governança não se convertam em administração cotidiana dos profissionais. O resultado contratado é o objeto da fiscalização, enquanto a distribuição das atividades, a coordenação técnica individual e a gestão funcional da equipe pertencem à contratada. Essa leitura concilia o dever de acompanhamento previsto nos arts. 117 e 119 com as vedações do art. 48 da Lei nº 14.133/2021[16].

Embora a subordinação direta possa revelar execução irregular, descaracterizar a autonomia empresarial e gerar consequências trabalhistas, contratuais e de controle, sua ocorrência nos contratos com órgãos e entidades da Administração Pública não permite concluir automaticamente pela formação de vínculo empregatício com o tomador, pois a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso, nos termos do art. 37, II, da Constituição[17]. A irregularidade deve ser analisada considerando essa limitação constitucional e as regras de responsabilidade aplicáveis ao caso.

Acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferido em controvérsia tributária sobre ISS, oferece apoio analógico a essa distinção ao diferenciar a fiscalização do adimplemento contratual da direção da execução: nos contratos reconhecidos como serviço integral, a tomadora relacionava-se com a empresa por meio dos prepostos, sem dirigir individualmente os trabalhadores[18]. O precedente permite compreender como direção e subordinação podem integrar a prova tributária, respeitado seu alcance, que não compreende decisão sobre o reconhecimento de vínculo trabalhista.

A dedicação exclusiva de mão de obra e a fiscalização intensiva, próprias da organização administrativa, não equivalem à subordinação, à ingerência ou ao exercício dos poderes do empregador. Os indícios laborais contribuem para reconstruir a execução, mas sua relevância depende da disciplina jurídica examinada: não constituem requisitos necessários da cessão previdenciária de mão de obra nem substituem a identificação da prestação econômica para o ISS.

3.3. PLANO TRIBUTÁRIO DO ISS

No plano tributário, a primeira tarefa é identificar qual serviço foi efetivamente prestado, antes de definir onde o imposto será recolhido. A Constituição atribui aos Municípios competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), incidente sobre os serviços definidos em lei complementar, regra

16 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

17 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

18 SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação/Remessa Necessária nº 1005460-88.2020.8.26.0053**. Relator: Des. Marcos Soares Machado. Julgado em 9 out. 2025. Registro n. 2025.0001080101.

completada pela Lei Complementar nº 116/2003 ao estabelecer que o fato gerador é a prestação dos serviços constantes de sua lista anexa, ainda que eles não constituam a atividade preponderante do prestador[19].

Entre as categorias da lista que podem aparecer em uma mesma contratação de tecnologia, o item 1 contempla análise e desenvolvimento de sistemas, programação, elaboração de programas de computador, licenciamento, consultoria e suporte técnico, entre outros serviços, enquanto o subitem 17.05 alcança o fornecimento de mão de obra, inclusive em caráter temporário.

Ao analisar especificamente o escopo do subitem 17.05, Harada (2014, p. 222)[20] esclarece:

> O fornecimento de mão de obra não se confunde com a terceirização do serviço. Na terceirização de serviço há a empreitada de serviços. No fornecimento de mão de obra, a empresa fornecedora é mera intermediária para contratação de pessoas físicas determinadas.

Nos contratos de tecnologia, é preciso verificar se a empresa assume uma prestação técnica própria, utilizando trabalhadores como meios de execução, ou se o objeto é a disponibilização desses profissionais ao tomador. Como a alocação de pessoal pode ocorrer em ambas as situações, o enquadramento depende da utilidade principal contratada.

Ao examinar o conceito constitucional de serviço, Paulsen (2022)[21] apresenta uma compreensão que ultrapassa sua identificação exclusiva com a obrigação civil de fazer e considera a utilidade oferecida ao tomador por atividades materiais ou imateriais. Como tanto a solução tecnológica quanto a disponibilização de trabalhadores podem representar utilidades economicamente relevantes, sua distinção exige identificar o conteúdo da prestação e confrontá-lo com as categorias da lista; a presença de trabalho humano, comum às duas situações, é insuficiente para caracterizar fornecimento de mão de obra.

A inserção dos negócios jurídicos relativos a software no campo do ISS encontra confirmação no julgamento conjunto das ADIs nº 1.945 e nº 5.659, em que o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, padronizados ou desenvolvidos por encomenda, e reconheceu a incidência do imposto municipal[22]. Embora tenha consolidado esse enquadramento, o precedente não resolve toda contratação híbrida, pois tratou da fronteira entre ISS e ICMS no licenciamento ou cessão de uso, e não da distinção específica entre desenvolvimento de software e fornecimento de trabalhadores.

19 BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

20 HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

21 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

22 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT e nº 5.659/MG**. Relatores: Min. Cármen Lúcia e Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgamento concluído em 18 fev. 2021. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461122. Acesso em: 25 jul. 2026.

O exame da operação concreta orienta essa segunda distinção, como se observa em Raupp e Carneiro, que diferenciam o agenciamento, no qual a empresa aproxima as partes e recebe comissão, do fornecimento executado por trabalhadores vinculados à prestadora, atribuindo aos elementos fáticos da relação a definição da incidência, independentemente da denominação adotada no contrato ou no documento fiscal[23]. A função econômica desempenhada deve, portanto, orientar a classificação do negócio.

No âmbito do trabalho temporário, essa distinção foi objeto do Tema Repetitivo 403 do Superior Tribunal de Justiça, precedente qualificado em que o Tribunal diferenciou a empresa que apenas intermedeia o encontro entre contratante e trabalhador daquela que presta o serviço por meio de empregados a ela vinculados. Na intermediação, a comissão constitui o preço do serviço; no fornecimento, salários e encargos integram os custos da prestação e não são excluídos da base de cálculo do ISS[24]. A Súmula 524 consolidou esse entendimento ao reservar a tributação apenas sobre a taxa de agenciamento à hipótese de verdadeira intermediação e determinar a inclusão de salários e encargos quando houver fornecimento de mão de obra[25].

Esses precedentes não permitem concluir que todo serviço empresarial executado por empregados próprios constitui fornecimento de mão de obra, uma vez que o Tema 403 examina empresas de trabalho temporário e define a base de cálculo em duas configurações específicas. Para os contratos de software, sua utilidade é metodológica e analógica, pois a tributação pressupõe identificar o serviço realmente prestado e distinguir valores de terceiros, custos da atividade e remuneração própria. A classificação do contrato tecnológico continua a depender de elementos adicionais, como autonomia, direção, risco técnico e entregáveis.

Embora possa contribuir para a reconstrução dos fatos, o conceito previdenciário de cessão de mão de obra, examinado no item 3.4, não define o enquadramento municipal nem substitui a identificação da prestação constante da lista anexa à LC nº 116/2003. Do mesmo modo, reconhecer um serviço do grupo 1 para o ISS não elimina, por si só, a necessidade de examinar separadamente os efeitos previdenciários do modo de execução.

Definida a materialidade, a determinação do município competente deve observar a regra geral da LC nº 116/2003, que considera devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, no domicílio do prestador. Para o fornecimento descrito no subitem 17.05, o art. 3º, XX, desloca a incidência para

23 RAUPP, Fabiano Maury; CARNEIRO, Amanda Maciel. A tributação do ISS no fornecimento de mão de obra. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 40, p. 143-158, dez. 2021.

24 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Tema Repetitivo 403: base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de agenciamento de mão de obra temporária**. Recurso Especial nº 1.138.205/PR. Relator: Min. Luiz Fux. Primeira Seção, julgado em 9 dez. 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 1º fev. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?cod_tema_inicial=403&cod_tema_final=403. Acesso em: 25 jul. 2026.

25 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula 524**. No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo englobar salários e encargos nas hipóteses de fornecimento de mão de obra. Primeira Seção, aprovada em 22 abr. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 27 abr. 2015. Disponível em: https://arquivocidadao.stj.jus.br/index.php/sumula-524-2. Acesso em: 25 jul. 2026.

o estabelecimento do tomador da mão de obra ou, inexistindo este, para o seu domicílio[26]. A escolha entre serviço de software e fornecimento de trabalhadores altera o código da atividade e pode modificar a sujeição ativa, a retenção e a base de cálculo.

A presença de profissionais nas dependências da Administração também não resolve, por si só, essa questão territorial, pois a própria lei define estabelecimento prestador como o local em que o contribuinte desenvolve, de modo permanente ou temporário, a atividade de prestar serviços e que configure unidade econômica ou profissional, independentemente da denominação formal utilizada[27]. Como deslocamento de equipe, posto de atendimento e estabelecimento prestador não são conceitos equivalentes, é preciso verificar se existe organização econômica ou profissional apta a realizar a prestação naquele local.

Na Apelação/Remessa Necessária nº 1005460-88.2020.8.26.0053, a 15ª Câmara de Direito Público do TJSP seguiu essa sequência de análise ao rejeitar uma classificação uniforme e examinar individualmente os contratos submetidos à tributação municipal, considerando, para definir a natureza da atividade, as cláusulas, a forma de execução e a subordinação dos profissionais. O Tribunal considerou, ainda, que a existência de conta-depósito vinculada era insuficiente, por si só, para determinar o objeto[28].

Nos contratos em que a prestadora fornecia insumos, detinha a expertise e dirigia os trabalhadores, o Tribunal reconheceu a contratação de serviço empresarial organizado como um todo. Nos casos em que havia apenas alocação de trabalhadores sob comando da tomadora, o julgado empregou a expressão "cessão de mão de obra" e considerou que essa classificação repercutia no local de recolhimento do ISS[29]. Neste artigo, essa terminologia jurisprudencial é compreendida no contexto tributário da controvérsia, em que se examina, para a classificação municipal, o fornecimento de mão de obra do subitem 17.05, sem importar o conceito previdenciário. Ainda que a decisão tenha valor persuasivo, sem caráter vinculante, e se refira a controvérsia que não se restringiu a contratos de software e na qual parte das relações processuais foi extinta sem resolução do mérito por deficiência documental, o julgado mostra que contratos celebrados por uma mesma empresa podem receber enquadramentos distintos quando objeto e execução não coincidem.

A análise do ISS pode ser organizada em quatro perguntas sucessivas: qual prestação foi realizada; em qual subitem ela se enquadra; onde se localiza o

26 BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

27 BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

28 SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação/Remessa Necessária nº 1005460-88.2020.8.26.0053**. Relator: Des. Marcos Soares Machado. Julgado em 9 out. 2025. Registro n. 2025.0001080101.

29 SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação/Remessa Necessária nº 1005460-88.2020.8.26.0053**. Relator: Des. Marcos Soares Machado. Julgado em 9 out. 2025. Registro n. 2025.0001080101.

estabelecimento juridicamente relevante; e quais efeitos decorrem para base de cálculo, retenção municipal e sujeito ativo. Começar pelo município, pela alíquota ou pelo mecanismo de retenção inverte essa sequência ao tratar consequências tributárias como critérios de classificação. Conta vinculada, dedicação exclusiva de mão de obra, presença física e pagamento mensal são evidências contextuais e não substituem a demonstração da materialidade. A retenção previdenciária deve ser analisada separadamente, pois não decorre automaticamente da escolha do subitem 17.05 nem conduz necessariamente a ele.

3.3.1. REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

Embora a reforma tributária do consumo não seja examinada em profundidade neste artigo, cabe considerar que a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 estabeleceram a transição para o IBS e a CBS, com substituição progressiva do ISS e sua extinção prevista para 2033. Enquanto o imposto municipal permanecer vigente, continuarão relevantes o enquadramento na lista anexa à LC nº 116/2003 e seus efeitos sobre faturamento, local de incidência e retenção. Durante a transição, essa análise coexistirá com as classificações e obrigações próprias do novo sistema[30].

Mesmo no regime do IBS e da CBS, que incidem de forma ampla sobre as operações onerosas com bens e serviços, ainda é necessário identificar a prestação econômica principal. A distinção entre serviço técnico e fornecimento de mão de obra pode deixar de determinar, isoladamente, a alíquota ou o ente competente nos moldes característicos do ISS. A materialidade da operação, contudo, continua relevante para sua descrição documental, a identificação de eventual tratamento específico, a localização do fornecimento, a segregação de parcelas submetidas a regimes distintos e a adequada formação do preço. A reforma modifica as consequências tributárias da classificação, mas não elimina a necessidade metodológica de reconstruir o que efetivamente é fornecido[31].

3.4. PLANO PREVIDENCIÁRIO

No plano previdenciário, a definição e a finalidade próprias da cessão de mão de obra decorrem do art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212/1991, que a caracteriza como a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não à atividade-fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma da contratação. A norma integra o regime de arrecadação das contribuições previdenciárias e de responsabilidade por sua retenção, sem classificar o serviço para fins de ISS[32].

30 BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 2 ago. 2026.

31 BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 2 ago. 2026.

32 BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras

A IN RFB nº 2.110/2022 detalha três elementos cumulativos para essa caracterização, a começar pela colocação à disposição, compreendida como cessão não eventual do trabalhador, respeitados os limites do contrato. A expressão "cessão não eventual" reproduz a redação explicativa da norma e integra o conceito previdenciário de cessão de mão de obra. O segundo é o local da prestação, restrito às dependências da contratante ou às de terceiros por ela indicadas, desde que não sejam próprias da prestadora. O terceiro é a continuidade, referente a serviços que atendem necessidade permanente da contratante e se repetem periódica ou sistematicamente, ainda que de forma intermitente ou por trabalhadores diferentes[33].

Embora a continuidade administrativa e a previdenciária possam coincidir, a primeira justifica a contratação destinada a atender necessidade permanente ou prolongada, enquanto a segunda integra o conceito de cessão de mão de obra juntamente com a colocação não eventual à disposição e o local abrangido, razão pela qual não possuem o mesmo significado. A conclusão previdenciária exige os três requisitos cumulativos e não decorre apenas de o contrato ser contínuo, possuir vigência plurianual ou prever atendimento recorrente.

A exclusividade para uma única tomadora tampouco integra esse conceito, como se observa na consulta sobre fretamento contínuo municipal em que a Cosit nº 31/2015 registrou que o uso dos mesmos veículos e motoristas por contratantes diferentes, em horários alternados, não afastava, por si só, a possibilidade de cessão, permanecendo necessário verificar a colocação não eventual à disposição, o local abrangido e a continuidade da necessidade da tomadora. A consulta trata do plano previdenciário e do Simples Nacional e não determina o subitem do ISS[34].

Quanto ao requisito espacial, a execução presencial nas dependências do contratante constitui hipótese expressa. A execução em local de terceiro somente se enquadra quando o local for indicado pela contratante e não pertencer a ela nem à prestadora. Como o trabalho remoto ou híbrido não permite, por si só, concluir pela presença ou ausência do requisito, o termo de referência deve permitir identificar onde os profissionais atuarão, quem definiu o local e se a estrutura integra a organização própria da prestadora, permanecendo condicionada a conclusão previdenciária quando essas informações não estiverem disponíveis.

O poder de comando do tomador não integra esses requisitos, uma vez que o art. 108, § 2º, da IN RFB nº 2.110/2022 estabelece expressamente que a cessão de mão de obra independe da existência de poder de gerência ou direção sobre os trabalhadores colocados à disposição. Por isso, preposto atuante, coordenação técnica própria, responsabilidade por substituições e direção preservada pela

providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

33 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 out. 2022. Disponível em: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687. Acesso em: 30 jul. 2026.

34 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. **Solução de Consulta Cosit nº 31, de 26 de fevereiro de 2015**. Assunto: Simples Nacional; transporte municipal; cessão de mão de obra. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2015.

contratada continuam relevantes para os planos administrativo e trabalhista, mas não afastam automaticamente a cessão de mão de obra no plano previdenciário, no qual é preciso verificar se a força de trabalho permanece disponível nas condições objetivas definidas pela legislação.

A comparação com a empreitada contribui para delimitar o conceito, uma vez que esta, nos termos do art. 109 da IN RFB nº 2.110/2022, consiste na execução contratualmente estabelecida de tarefa, obra ou serviço, por preço ajustado, com objeto consistente em resultado pretendido. Embora a existência de entregáveis, aceite, correções e responsabilidade técnica possa indicar empreitada, é necessário verificar se, apesar desses elementos, os trabalhadores permanecem à disposição para atender continuamente às necessidades do contratante, de modo que a classificação depende tanto do contrato quanto da execução efetiva.

Esses critérios impedem conclusões automáticas, pois produtos, níveis de serviço, glosas e pagamento por resultado não excluem a cessão de mão de obra quando estão presentes a colocação não eventual à disposição, o local abrangido e a continuidade. Por outro lado, postos, perfis, jornada e pagamento por hora não determinam fornecimento de mão de obra no ISS quando servem apenas ao dimensionamento ou ao cálculo do preço de uma obrigação técnica própria.

A caracterização de cessão de mão de obra ou empreitada não define, por si só, a retenção previdenciária de 11%, pois os arts. 111 e 112 da IN RFB nº 2.110/2022 relacionam os serviços sujeitos à retenção quando executados mediante cessão de mão de obra, empreitada ou apenas cessão de mão de obra, conforme cada hipótese. O art. 113 estabelece que essas relações são exaustivas, embora a descrição das tarefas compreendidas em cada serviço seja exemplificativa. A análise deve, portanto, qualificar primeiro a forma de execução e depois verificar se a atividade concretamente realizada integra uma das hipóteses normativas e se incidem regras específicas relacionadas à situação da prestadora.

Desenvolvimento de sistemas, programação, arquitetura de software, administração de dados e atividades semelhantes não aparecem nominalmente nessas relações. Essa ausência não permite uma conclusão geral para todos os contratos de tecnologia. As tarefas efetivamente realizadas podem aproximar-se, por exemplo, de digitação ou preparação de dados, previstas no art. 111, V e VI, e devem ser examinadas de acordo com seu conteúdo. Do mesmo modo, a manutenção de software não se equipara automaticamente à manutenção de instalações, máquinas ou equipamentos do art. 112, XIV. A retenção exige correspondência com uma categoria legal, e não apenas o uso de equipe contínua.

O enquadramento no Simples Nacional exige análise adicional e autônoma, considerando que o art. 17, XII, da LC nº 123/2006 emprega a expressão legal "cessão ou locação de mão de obra" ao disciplinar a vedação ao regime, ressalvadas as exceções previstas na própria lei, e que a Resolução CGSN nº 140/2018 aproxima

essa expressão da definição previdenciária. Neste artigo, o termo "locação", empregado nesse contexto legal específico, não é tratado como sinônimo geral de fornecimento de mão de obra para fins de ISS. Por isso, uma eventual cessão de mão de obra deve ser examinada em conjunto com a atividade exercida, as exceções legais, o regime da prestadora e as regras de comunicação e produção de efeitos da exclusão. A vedação não pode ser presumida apenas porque há dedicação exclusiva de mão de obra ou porque o ISS foi enquadrado no subitem 17.05[35].

Nos contratos de software, podem coexistir uma obrigação técnica própria e uma questão previdenciária sobre a colocação de trabalhadores à disposição. Reuniões contínuas, acesso a sistemas institucionais, equipe dedicada e remuneração por perfil ou hora não bastam, isoladamente, para caracterizar cessão de mão de obra. Por outro lado, direção preservada, entregáveis e responsabilidade por resultados não a excluem se estiverem presentes, cumulativamente, a colocação não eventual à disposição, o local abrangido e a continuidade. Como esses requisitos dependem da operação concreta, o termo de referência permite identificar o modelo projetado e os riscos, mas não basta, por si só, para concluir sobre a retenção ou a situação da empresa no Simples Nacional.

A aplicação desse teste permite distinguir a situação em que a prestadora recebe demandas, organiza recursos em estrutura própria, pode atender outros clientes e entrega funcionalidades, correções ou suporte pelos quais responde, hipótese na qual a continuidade da necessidade não demonstra, sozinha, a colocação à disposição. Outra configuração se apresenta quando os profissionais permanecem de forma não eventual nos locais definidos pela contratante para atender suas necessidades contínuas, ainda que a prestadora conserve a coordenação e a responsabilidade técnica, caso em que permanece necessário examinar a questão previdenciária separadamente do subitem do ISS.

A Figura 2 reúne os elementos centrais dos quatro planos e evidencia por que o mesmo contrato pode receber qualificações distintas conforme a pergunta jurídica formulada.

35 COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. **Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Brasília, DF: CGSN, 2018. Disponível em: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278. Acesso em: 25 jul. 2026.

Figura 2 — O mesmo contrato sob quatro lentes jurídicas



Nota: Imagem gerada por inteligência artificial. Fonte: elaboração própria (2026).

3.5. A TRANSPOSIÇÃO DE CATEGORIAS ENTRE OS PLANOS JURÍDICOS

As expressões dedicação exclusiva de mão de obra, cessão de mão de obra e fornecimento de mão de obra têm palavras em comum, o que pode criar a impressão equivocada de que designam a mesma situação. Embora o trabalho humano seja relevante em todas, cada expressão pertence a um plano normativo próprio, responde a uma pergunta distinta e produz consequências específicas, de modo que a semelhança não permite transpor automaticamente definições, requisitos ou efeitos entre o direito das contratações administrativas, o direito previdenciário e o ISS. O plano trabalhista acrescenta uma quarta perspectiva, voltada à subordinação e à ingerência do tomador, que também não se confunde com as anteriores.

A análise desses regimes deve considerar que suas normas integram um mesmo ordenamento, conforme a compreensão de Becker (2007, p. 33)[36] , para quem "a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática". Para o autor, a divisão em ramos permite estudar grupos de normas e seus efeitos, preservando sua relação com a totalidade do sistema jurídico. No problema examinado neste artigo, essa compreensão exige interpretar conjuntamente as disciplinas aplicáveis e identificar os pressupostos específicos de cada enquadramento. A qualificação administrativa como dedicação exclusiva deve, portanto, ser considerada na análise do contrato, sem substituir a investigação dos requisitos que caracterizam a cessão previdenciária ou o fornecimento de mão de obra para fins de ISS.

36 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

No plano das contratações administrativas, a dedicação exclusiva de mão de obra designa um modelo de execução dos serviços contínuos que, conforme o art. 6º, XVI, da Lei nº 14.133/2021, envolve empregados à disposição nas dependências do contratante, não compartilhamento dos recursos humanos e materiais vinculados ao contrato e possibilidade de fiscalização administrativa de sua distribuição, controle e supervisão. A categoria disciplina o planejamento, a formação e a recomposição dos preços, a fiscalização e as salvaguardas relativas aos encargos laborais, sem ter sido criada para definir o subitem da lista do ISS. Uma equipe de limpeza alocada exclusivamente em um órgão público durante toda a jornada contratada é exemplo típico de dedicação exclusiva. Embora seja um indício relevante do modo de execução, essa qualificação administrativa não basta para concluir que a prestação tributável pelo ISS seja fornecimento de mão de obra.

No plano previdenciário, a cessão de mão de obra se refere à colocação de segurados à disposição da contratante, em suas dependências ou nas de terceiros por ela indicadas, para a realização de serviços contínuos, nos termos do art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212/1991 e do art. 108 da IN RFB nº 2.110/2022. A continuidade recai sobre a necessidade permanente, periódica ou sistemática da contratante e pode estar presente ainda que a execução seja intermitente ou realizada por trabalhadores diferentes. Como o poder de gerência ou direção do tomador não constitui requisito dessa cessão, conforme o art. 108, § 2º, da instrução normativa, a autonomia técnica, a supervisão pela prestadora e a responsabilidade por resultados não afastam, por si sós, a qualificação previdenciária se a execução concreta revelar colocação não eventual de trabalhadores à disposição, no local abrangido e para atender a necessidade contínua.

Há forte convergência prática entre dedicação exclusiva de mão de obra e cessão de mão de obra, mas os conceitos não são idênticos. Em geral, a dedicação exclusiva configura cessão de mão de obra porque pressupõe trabalhadores continuamente vinculados à execução e postos à disposição da contratante, sem compartilhamento simultâneo com outros contratos. Essa correspondência depende da análise dos requisitos previdenciários aplicáveis ao caso concreto e não pode ser definida apenas pela classificação administrativa. Por outro lado, a cessão de mão de obra não exige dedicação exclusiva, pois os trabalhadores podem permanecer à disposição de determinada contratante apenas nos dias, horários ou períodos contratados e atender outros clientes nos intervalos restantes.

Essa diferença pode ser observada no exemplo dos trabalhadores de limpeza que atendem a empresa A pela manhã e a empresa B à tarde: embora não estejam, em regra, em regime de dedicação exclusiva para nenhuma delas, por serem compartilhados entre contratos, pode haver cessão de mão de obra em cada turno se houver efetiva disponibilidade dos trabalhadores, execução em local abrangido e atendimento sistemático de necessidade contínua. Da mesma forma, técnicos que comparecem semanalmente às instalações da contratante para a manutenção

permanente de equipamentos podem caracterizar cessão de mão de obra, ainda que prestem serviços a outros clientes nos demais dias. A situação é diferente quando a empresa recebe uma ordem específica de manutenção, define livremente a equipe, o método, o momento e a organização dos recursos e responde pela entrega do equipamento na condição predeterminada, sem disponibilizar trabalhadores à contratante, hipótese em que os fatos podem indicar serviço empresarial organizado ou empreitada, e não cessão de mão de obra. A classificação não pode ser definida isoladamente pela periodicidade, pela presença física ou pela autonomia.

No plano tributário municipal, o fornecimento de mão de obra deve ser examinado como possível materialidade do subitem 17.05 da lista anexa à LC nº 116/2003. Para fins de ISS, importa identificar qual serviço foi efetivamente prestado segundo a legislação tributária do Município competente, análise que não pode ser substituída pela qualificação administrativa como dedicação exclusiva ou pelo enquadramento previdenciário como cessão de mão de obra. Devem ser considerados o objeto e a execução real, a utilidade econômica oferecida, a obrigação que caracteriza o adimplemento, a autonomia empresarial, a direção da execução e o item correspondente da lista. O fornecimento poderá estar configurado quando a disponibilidade laboral constituir a prestação central. Se a contratada assumir serviço tecnicamente definido, organizar os próprios meios e responder por resultado ou utilidade específica, poderá prevalecer o subitem próprio dessa atividade, mesmo que pessoas tenham sido alocadas para executá-la.

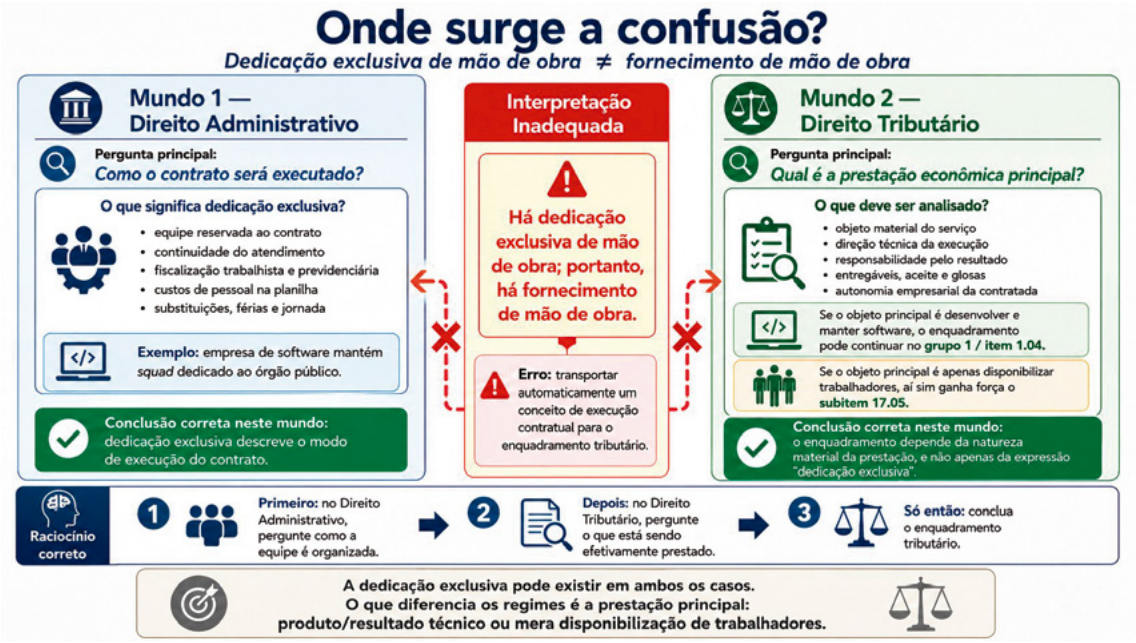
Considere-se um contrato administrativo de software executado por equipe exclusiva nas dependências de um órgão. Embora a exclusividade dos recursos possa definir o modelo administrativo e a colocação não eventual da equipe possa exigir o exame previdenciário da cessão de mão de obra, essas qualificações não substituem, para o ISS, a análise da prestação. O desenvolvimento de funcionalidades, a manutenção de sistemas ou o suporte técnico com entregáveis, critérios de aceite e responsabilidade empresarial podem permanecer no grupo 1 da lista. Já a mera disponibilização de profissionais para uso cotidiano pelo tomador pode apontar para o subitem 17.05. O reconhecimento de cessão de mão de obra em uma manutenção periódica também não converte automaticamente a nota fiscal em fornecimento de mão de obra. O faturamento deve refletir o serviço enquadrado conforme a LC nº 116/2003 e a legislação municipal aplicável.

A direção dos trabalhadores também exige exame próprio em cada plano, pois ordens diretas e gestão pessoal pelo tomador podem evidenciar ingerência no plano trabalhista e constituir indício relevante para identificar a materialidade do ISS, enquanto, no plano previdenciário, o comando direto não é necessário à cessão. O reconhecimento da cessão tampouco determina automaticamente o subitem 17.05, a retenção previdenciária de 11% ou a exclusão do Simples Nacional, considerando que a retenção depende, entre outros requisitos, do enquadramento do serviço nas hipóteses normativas pertinentes e que o Simples possui regras e exceções próprias.

Como cada plano exige uma classificação própria, o mesmo contrato pode constituir serviço contínuo com dedicação exclusiva para fins administrativos, caracterizar cessão de mão de obra para fins previdenciários e, conforme sua materialidade, ser enquadrado no ISS como serviço técnico específico ou fornecimento de mão de obra. Esses resultados não são contraditórios quando decorrem dos pressupostos e das finalidades de cada legislação, de modo que as conclusões de um plano podem servir de evidência nos demais, sem formar presunção absoluta para os outros regimes.

A Figura 3 ilustra parte dessa transposição. Ela mostra que a dedicação exclusiva descreve o regime administrativo de execução, enquanto o enquadramento do ISS depende da materialidade da prestação.

Figura 3 — Distinção entre dedicação exclusiva e fornecimento de mão de obra



Nota: Imagem gerada por inteligência artificial. Fonte: elaboração própria (2026).

3.6. QUALIFICAÇÃO TÉCNICA E NATUREZA DA CONTRATAÇÃO

O atestado revela qual aptidão empresarial a Administração considera necessária, mas não determina sozinho a qualificação administrativa da dedicação exclusiva, o teste previdenciário da cessão de mão de obra ou a materialidade do subitem 17.05, nem substitui a análise da prestação efetiva para o ISS.

O atestado deve ser examinado em conjunto com o objeto, o modelo de execução, a distribuição de responsabilidades, a autonomia da contratada, os critérios de medição, a forma de remuneração e a direção prevista para os profissionais. Sob a perspectiva administrativa, demonstra experiência técnico-operacional relacionada às parcelas relevantes do objeto; no plano trabalhista, fornece informações sobre

a organização empresarial prevista; e, no tributário, constitui indício da natureza econômica da prestação, sem substituir o exame conjunto das cláusulas e da realidade contratual.

3.6.1. CORRESPONDÊNCIA ENTRE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA E OBJETO

O art. 67 da Lei nº 14.133/2021 admite certidões ou atestados que comprovem capacidade operacional na execução de serviços similares, de complexidade tecnológica e operacional equivalente ou superior. As exigências devem se concentrar nas parcelas de maior relevância ou valor significativo, observar proporcionalidade e evitar limitações temporais ou espaciais indevidas[37]. O conteúdo da experiência requerida deve, portanto, guardar relação com a obrigação material cujo inadimplemento representa risco relevante para o contrato.

Quando a exigência combina experiência em objeto técnico e quantitativo mínimo de profissionais, postos ou horas, é preciso distinguir a natureza da experiência de sua escala operacional. Enquanto a natureza da experiência revela a atividade, o sistema, o produto ou o resultado que a empresa já executou, a escala operacional indica o volume, a simultaneidade ou a dimensão que ela demonstrou suportar. O quantitativo, sozinho, não converte atestado de desenvolvimento ou manutenção de software em prova de gestão de contingente, qualificação que só se justifica quando mobilizar, manter, substituir ou administrar o contingente constitui a aptidão material predominantemente exigida.

Quando o objeto é estruturado principalmente pela manutenção de postos ou perfis disponíveis, o atestado tende a demonstrar experiência na mobilização, alocação, coordenação, substituição e manutenção de contingentes. Nesse caso, a capacidade avaliada envolve a gestão dos trabalhadores e o cumprimento das obrigações laborais associadas. A repercussão dessa exigência no ISS dependerá da convergência com os demais elementos da prestação. Quando o objeto consiste em serviço técnico específico, o atestado tende a demonstrar experiência na execução de atividade semelhante, com metodologia, autonomia operacional, entregas, padrões de qualidade e responsabilidade pelos resultados.

Essa distinção independe da escolaridade, da formação profissional ou da complexidade abstrata das funções, pois trabalhadores de nível superior ou com elevada especialização também podem ser colocados à disposição do tomador. Para o ISS, essa circunstância pode reforçar o fornecimento de mão de obra quando a disponibilidade laboral constituir a utilidade principal, os profissionais forem utilizados segundo as rotinas do tomador e a organização empresarial da contratada se limitar predominantemente à gestão do contingente. No serviço técnico específico, os profissionais são recursos mobilizados pela empresa para cumprir obrigação própria, cabendo à contratada organizar a execução e responder pela conformidade e pelo

37 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

resultado. A eventual cessão de mão de obra deve ser verificada separadamente pelos requisitos previdenciários do item 3.4.

Como o atestado não constitui critério autônomo, a exigência de experiência na gestão de pessoas terá maior valor como indício quando seu conteúdo material se concentrar em recrutamento, mobilização, alocação, reposição ou administração do contingente e o restante do termo reconhecer o adimplemento pela disponibilidade dos profissionais. A experiência em objeto técnico será significativa quando estiver associada a obrigação técnica própria, entregáveis efetivos, critérios de aceite, níveis de serviço, autonomia organizacional e responsabilidade por falhas, ainda que a exigência contenha quantitativo mínimo ou a proposta seja calculada por postos, perfis ou horas. A divergência entre esses elementos reduz a segurança da análise e exige exame complementar.

3.6.2. APTIDÃO PARA GESTÃO DE CONTINGENTES E PARA SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECÍFICOS

Ao examinar contratos continuados que classificou como cessão de mão de obra, o Acórdão TCU nº 1.214/2013-Plenário considerou relevante a capacidade da empresa de recrutar e manter pessoal e de cumprir obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais. O voto também registrou que cada contratação exige habilidades próprias e que essa orientação não poderia ser aplicada uniformemente a objetos de maior complexidade técnica[38]. Por tratar de matéria administrativa, a terminologia do acórdão descreve o conjunto contratual examinado e não substitui o conceito previdenciário de cessão de mão de obra nem a materialidade tributária do fornecimento de mão de obra. A referência a atividades normalmente pouco complexas também não permite concluir que a colocação de trabalhadores à disposição se limite a funções de baixa qualificação.

O TCE-PR aplicou essa orientação a contratações expressamente estruturadas por postos, como no Acórdão nº 858/2022-Tribunal Pleno, relativo a edital que abrangia 3.980 postos de merendeira, inspetor de alunos, servente de limpeza, assistente administrativo, profissional de apoio escolar, copeira e encarregado, no qual considerou mais relevante a experiência na gestão de quantitativo compatível de pessoas do que a comprovação específica de cada função[39]. No Acórdão nº 455/2023-Tribunal Pleno, relativo a auxiliares de serviços gerais, cozinheiras e auxiliares de cozinha, concluiu-se que a aptidão deveria recair sobre a gestão do contingente, pois o objeto havia sido modelado pelo julgado como "cessão com dedicação exclusiva"[40]. A expressão é reproduzida apenas para descrever o precedente, permanecendo, neste artigo, dedicação exclusiva de mão de obra e cessão de mão de obra como categorias de planos distintos.

38 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 1.214/2013**. Processo TC nº 006.156/2011-8. Relator: Min. Aroldo Cedraz. Sessão de 22 maio 2013.

39 PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 858/2022**. Processo nº 522316/21. Relator: Cons. Artagão de Mattos Leão. Plenário Virtual, Sessão Ordinária Virtual nº 5, 13 abr. 2022.

40 PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 455/2023**. Processo nº 388362/22. Relator: Cons. José Durval Mattos do Amaral. Plenário Virtual, Sessão Virtual nº 4, 16 mar. 2023.

O Acórdão TCU nº 1.589/2024-Plenário mostra que o mesmo raciocínio pode alcançar perfis técnicos e ambientes especializados. O certame previa dedicação exclusiva de mão de obra em 2.315 postos, distribuídos em 315 perfis de apoio administrativo e técnico a atividades de produção, qualidade, desenvolvimento tecnológico e gestão de imunobiológicos. Como o objeto havia sido estruturado por postos e não havia justificativa técnica para exigir experiência anterior específica nos segmentos farmacêutico ou veterinário, o Tribunal determinou a aceitação de prova de gerenciamento de contingente compatível em prazos, características e quantidades[41]. Ao indicar que a experiência exigida deve corresponder ao modelo contratual adotado, o precedente não dispensa qualificação especializada quando ela decorrer do objeto.

Já o Acórdão TCU nº 2.939/2018-Plenário examinou licitação do Supremo Tribunal Federal para gerenciamento técnico-operacional e administrativo da Rádio Justiça e produção, sob demanda, de programas radiofônicos e multimídia. Havia parcela fixa de gerenciamento e profissionais alocados, mas a contratada dimensionava a equipe necessária. A parcela variável era composta por produtos precificados, e o edital estabelecia conteúdo e critérios editoriais e técnicos de qualidade. O relator diferenciou esse modelo de certames que denominou "locação de mão de obra" e o caracterizou como contratação de serviço orientado à produção de resultados[42]. Neste estudo, a expressão do acórdão não é adotada como categoria geral, sendo relevante a distinção administrativa entre a simples gestão de contingente e o serviço empresarial organizado para entregar resultados.

Os casos permitem comparar modelos que utilizam trabalho humano e podem demandar disponibilidade continuada, mas atribuem funções distintas à empresa contratada. Enquanto nos Acórdãos TCU nº 1.589/2024 e TCE-PR nº 858/2022 e nº 455/2023 os postos e a gestão do contingente compunham a estrutura central dos objetos examinados, no Acórdão TCU nº 2.939/2018 a equipe era dimensionada pela contratada como meio para produzir objetos sujeitos a preço e qualidade definidos. A diferença administrativa decorre da relação entre aptidão exigida, autonomia organizacional, responsabilidade empresarial e resultado contratado, e não da existência de dedicação exclusiva de mão de obra ou do nível profissional dos trabalhadores. A repercussão dessa diferença nos planos previdenciário e tributário deve ser examinada separadamente.

3.6.3. EVOLUÇÃO DOS CRITÉRIOS DE MEDIÇÃO E REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

As orientações dos órgãos de controle indicam preferência crescente por modelos que relacionem pagamento e resultado, mas não proíbem a contratação por postos ou horas. Em tecnologia da informação, o Acórdão TCU nº 485/2012-Plenário aprovou a Súmula TCU 269, segundo a qual a remuneração deve estar vinculada a

41 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 1.589/2024**. Processo TC nº 040.253/2023-6. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 7 ago. 2024.

42 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 2.939/2018**. Processo TC nº 024.102/2018-0. Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 12 dez. 2018.

resultados ou ao atendimento de níveis de serviço, admitindo-se hora trabalhada e posto quando as características do objeto não permitirem esse modelo, desde que haja justificativa prévia e adequada[43].

No Acórdão TCU nº 992/2023-Plenário, relativo à manutenção preventiva e corretiva de elevadores e monta-cargas, o edital previa nove categorias profissionais, totalizando onze pessoas, por dedicação exclusiva de mão de obra ou quantitativos mensais de horas. O Tribunal considerou insuficiente a adoção generalizada de postos sem justificativa individualizada e observou que parte das atividades poderia ser exigida como atendimento, relatório ou laudo, sem afastar as situações em que a presença permanente se mostrasse necessária[44].

No Acórdão nº 737/2024 — Tribunal Pleno, o TCE-PR homologou recomendações voltadas à adoção preferencial de critérios de pagamento baseados em resultados nas contratações de serviços continuados com dedicação exclusiva de mão de obra, reconhecendo a possibilidade de remuneração por postos de trabalho quando tecnicamente justificada a inviabilidade de aferição exclusivamente por resultados ou produtividade. Nessas situações, recomendou-se a elaboração de Instrumentos de Medição de Resultados (IMR) específicos para cada posto de serviço, de modo a associar a remuneração à aferição dos níveis de serviço[45]. O precedente reforça, assim, a necessidade de justificar a escolha das unidades de medição e dos critérios de pagamento, evitando modelos fundamentados apenas na disponibilidade de pessoal, sem consideração pelos resultados da execução contratual.

O atestado integra essa sequência documental, na qual o objeto identifica a utilidade pretendida, a qualificação técnica indica a experiência considerada pertinente e o modelo de execução distribui autonomia e responsabilidades, enquanto a medição e a remuneração mostram se o adimplemento será reconhecido pela presença dos profissionais ou por produtos, qualidade e níveis de serviço. A análise conjunta desses elementos permite formular uma conclusão indicativa sobre a natureza da contratação.

A distinção entre a unidade usada no dimensionamento ou no cálculo inicial do preço e a obrigação material que define o adimplemento permite compreender por que postos, perfis e horas podem coexistir com serviço técnico quando a simples presença não satisfaz o contrato e a empresa permanece responsável por funcionalidades, correções, qualidade e outros resultados verificáveis. A simples menção a produtos, por outro lado, não basta quando eles se resumem a registros de presença ou listas de atividades sem aceite, rastreabilidade ou responsabilidade técnica própria.

43 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 485/2012**. Processo TC nº 012.205/2009-4. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 7 mar. 2012. Aprova o enunciado da Súmula TCU 269.

44 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 992/2023**. Processo TC nº 012.117/2022-6. Relator: Min. Vital do Rêgo. Sessão de 24 maio 2023.

45 PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 737/2024**. Processo nº 129674/24. Relator: Cons. Ivan Lelis Bonilha. Plenário Virtual, Sessão Ordinária Virtual nº 5, 27 mar. 2024.

No plano tributário, os precedentes dos Tribunais de Contas servem como indícios, mas não definem diretamente a materialidade do ISS. Haverá indícios de fornecimento de mão de obra e de possível enquadramento no subitem 17.05 quando as cláusulas do termo de referência convergirem para a alocação, a substituição e a manutenção de profissionais disponíveis e o adimplemento ocorrer essencialmente pela presença ou ocupação dos postos. Esses indícios serão reforçados se o tomador puder utilizar e dirigir cotidianamente os trabalhadores segundo suas rotinas, se os entregáveis forem inexistentes ou meramente nominais e se a atuação empresarial da contratada se concentrar na gestão do contingente.

Quando o atestado demonstrar capacidade para executar objeto técnico determinado e o contrato atribuir à empresa metodologia, organização, qualidade e responsabilidade por entregas previamente definidas, os indícios apontarão para serviço técnico específico. A eventual previsão de dedicação exclusiva de mão de obra não altera, por si só, essa conclusão no plano do ISS, pois os trabalhadores podem permanecer alocados exclusivamente e ainda atuar como recursos da organização empresarial responsável pelo resultado.

Nos contratos de desenvolvimento, manutenção, sustentação ou evolução de software, a exigência de experiência na entrega de sistemas, funcionalidades, programas, correções, integrações, níveis de serviço ou outros resultados tecnológicos tende a indicar o enquadramento em subitens do grupo 1 da lista da LC nº 116/2003. A escolha do subitem depende da atividade descrita — análise e desenvolvimento de sistemas, programação, elaboração de programas, consultoria ou suporte, entre outras — e deve ser analisada em conjunto com a autonomia, as responsabilidades, os critérios de aceite, a medição e a remuneração[46].

A análise permite as seguintes conclusões:

a) o atestado voltado predominantemente à disponibilização, alocação, coordenação, substituição, dimensionamento ou gestão de profissionais, quando coerente com os demais documentos, constitui indício de fornecimento de mão de obra e de possível incidência do subitem 17.05;

b) o atestado destinado a comprovar execução de serviço técnico determinado, mediante metodologia própria, autonomia operacional, responsabilidade e entregas definidas, constitui indício de contratação de serviço técnico específico, ainda que haja dedicação exclusiva de mão de obra;

c) nos serviços de software orientados a atividades, funcionalidades, soluções, produtos ou resultados tecnológicos determinados, o enquadramento tende aos subitens do grupo 1, conforme a prestação identificada.

46 BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

A Figura 4 resume a dupla função do atestado: indicar a capacidade empresarial selecionada pela Administração sem definir sozinho a natureza tributária da prestação.

Figura 4 — O atestado como indicador da natureza da contratação



Nota: Imagem gerada por inteligência artificial. Fonte: elaboração própria (2026).

4. PROMPT FARO-ISS

Diante da popularização das ferramentas de inteligência artificial e do avanço de sua capacidade de ler e analisar documentos, este artigo propõe o Prompt FARO-ISS como instrumento de apoio ao exame das contratações. Sua aplicação deve abranger o edital, o termo de referência e os demais anexos relevantes, para que a análise considere a denominação do objeto e as regras de execução, medição, remuneração, qualificação técnica e direção dos serviços.

4.1. FINALIDADE E ALCANCE DO PROMPT FARO-ISS

O Prompt FARO-ISS organiza a fundamentação deste artigo em um protocolo de apoio à análise de contratações executadas em regime de dedicação exclusiva de mão de obra nas quais haja dúvida sobre o enquadramento na lista do ISS. Sua aplicação em ferramentas de inteligência artificial abrange o edital, o termo de referência, seus apêndices e anexos relevantes, incluídos os requisitos de habilitação, e utiliza casos de outros setores como comparadores qualitativos. O resultado oferece orientação prévia sobre a natureza da contratação, o subitem nacional provável e a descrição do faturamento, condicionada à documentação disponível e à legislação do Município competente.

A análise reproduz e localiza as evidências que sustentam as conclusões, qualifica-as como conclusivas, relevantes ou contextuais e registra ausências e contradições. Independentemente da plataforma utilizada, não adota pontuação nem contagem de ocorrências: rótulos contratuais, dedicação exclusiva, eventual cessão previdenciária, unidade de preço, quantidade de profissionais e qualificação individual não determinam automaticamente o ISS. Quando o conjunto documental é insuficiente, a resposta deve abster-se de classificar. A sigla reúne quatro eixos complementares.

4.2. OS QUATRO EIXOS DE ANÁLISE

F — Finalidade e objeto identifica a necessidade administrativa e a utilidade econômica principal, distinguindo a disponibilização dos profissionais como prestação contratada de seu emprego como recursos organizados pela empresa para executar atividade, solução, sistema, funcionalidade, correção ou resultado técnico.

A — Atestados e aptidão exigida localiza e transcreve a exigência de habilitação, separando a natureza da experiência de sua escala operacional. A aptidão pode indicar gestão de contingente, execução técnica, configuração mista com ou sem predominância, exigência genérica ou não localizada. Quantitativos não modificam, por si, a natureza da experiência nem definem a materialidade do ISS ou a cessão previdenciária.

R — Responsabilidades, resultados e remuneração identifica a obrigação que define o adimplemento e quem responde por falhas, qualidade, correções e funcionamento. Examina entregáveis efetivos, registros nominais, aceite, homologação, níveis de serviço, glosas e sanções, distinguindo a unidade usada para calcular o preço da obrigação material exigida para o recebimento.

O — Organização e direção da execução verifica se a contratada organiza recursos para cumprir obrigação própria ou atua apenas na administração da mão de obra. A análise considera preposto, coordenação material, autonomia técnica, dimensionamento, seleção, substituição, distribuição de tarefas, responsabilidade pelos resultados e eventual comando cotidiano e individual pelo tomador.

Os eixos são confrontados para identificar o que a Administração pretende receber e o que a empresa deve fazer para cumprir o contrato. Disponibilidade, presença e gestão da equipe pelo tomador podem indicar fornecimento de mão de obra, enquanto organização empresarial e responsabilidade por resultados sujeitos a aceite podem indicar serviço técnico.

Ao recomendar "não confundir prestação de serviço enquanto obrigação principal com prestação de serviço enquanto atividade-meio", Harada (2014, p. 63)[47] exemplifica a distinção com os serviços advocatícios: a digitação e a análise de

47 HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

textos integram a prestação contratada e não constituem, nesse contexto, serviços tributáveis separadamente. O autor também relaciona a individualização do serviço à sua autonomia. Como a diversidade de tarefas e de perfis profissionais pode corresponder aos meios necessários à execução de uma prestação única, a indicação de fornecimento de mão de obra ou enquadramento híbrido exige verificar se a disponibilidade dos trabalhadores constitui uma prestação própria ou se integra o serviço técnico assumido pela empresa.

A função de cada parte do documento orienta a leitura das evidências: objeto e finalidade delimitam a utilidade, execução e obrigações distribuem responsabilidades, gestão disciplina a fiscalização, medição e pagamento estabelecem as condições de recebimento, e habilitação define a experiência exigida. O confronto dessas disposições evita que uma denominação ou cláusula isolada prevaleça sobre o desenho contratual examinado.

4.3. PROMPT FARO-ISS

A versão integral do Prompt FARO-ISS, que contém o detalhamento necessário à aplicação uniforme dos critérios, consta do Apêndice A deste artigo e, por sua extensão, não é reproduzida nesta seção, enquanto o repositório digital disponibiliza as análises individuais dos 16 conjuntos formados por edital e termo de referência, bem como a análise consolidada dos resultados.

O conteúdo complementar pode ser consultado no repositório digital.

5. RESULTADOS, DISCUSSÃO CRÍTICA E IMPLICAÇÕES PRÁTICAS

5.1. RESULTADOS DO PROMPT FARO-ISS

A aplicação aos 16 conjuntos documentais produziu nove indicações de serviço técnico específico (56,3%) e sete de fornecimento de mão de obra (43,8%). A documentação foi considerada suficiente em 12 casos (75%) e condicionada em quatro (25%), sem resultado atual híbrido ou inconclusivo. Essas frequências descrevem exclusivamente a amostra intencional. Os dados, os pareceres individuais e as decisões de consolidação estão reunidos na Análise consolidada dos resultados e nos materiais complementares do repositório indicado na seção 4, que fundamentam os contrastes examinados a seguir.

Embora postos ou perfis, equipe dedicada ou dedicação exclusiva, jornada ou presença, recebimento formal, preposto e glosas tenham aparecido nos 16 casos, nenhum desses elementos permite, por si só, o enquadramento no subitem 17.05. Tampouco basta denominar um registro como entregável ou prever IMR, pois é necessário verificar o que autoriza o recebimento e qual falha caracteriza o inadimplemento da empresa.

Nos nove serviços técnicos, a equipe completa não satisfazia o contrato quando o serviço, a solução, a cobertura, a qualidade ou o resultado falhava. Todos apresentaram prestação verificável além da presença, aceite, responsabilidade por falhas e autonomia organizacional. Oito foram medidos predominantemente por resultado, serviço ou nível de serviço. A vigilância da PRODESP foi a única exceção quanto à forma de medição, pois, embora remunerada por posto/dia, permaneceu classificada como serviço específico porque a utilidade era a proteção sob responsabilidade empresarial.

Nos sete fornecimentos de mão de obra, a disponibilidade dos profissionais constituía a utilidade principal, de modo que presença, ocupação ou jornada definiam o adimplemento; ausências eram recompostas por substituição ou desconto; as rotinas do tomador condicionavam a atuação; e os atestados exigiam experiência em gestão de contingente. Relatórios e indicadores registravam a conformidade dos postos, sem constituir produto autônomo.

A classificação dos seis casos de TI como serviços técnicos decorreu das obrigações previstas, e não do setor a que pertenciam. O TJPR 52/2025, apesar de 164 postos e controle de frequência, atribuía à contratada a organização da equipe e a responsabilidade por produtividade, rejeição, correção e qualidade. Nos dois casos do Senado, atestados de gestão de mão de obra coexistiram com obrigações de suporte ou infraestrutura aferidas por chamados, SLA/NMS e IMR. Esses casos indicam que a existência de postos e as exigências dos atestados devem ser consideradas como indícios, mas não determinam, por si sós, o enquadramento.

Nos serviços técnicos, a classificação esteve mais associada à obrigação própria, ao resultado verificável, ao aceite, à responsabilidade por correções e à direção material pela contratada. Nos fornecimentos de mão de obra, foram observados em conjunto a disponibilidade de postos, o adimplemento pela presença, a substituição como forma central de recomposição, a integração às rotinas do tomador e a experiência em gestão de contingente.

5.2. RISCOS DA CLASSIFICAÇÃO INADEQUADA

A incoerência entre objeto e execução constitui o primeiro risco, pois um contrato descrito como serviço técnico, mas executado por ordens diretas e individuais, pode se aproximar da simples disponibilização de pessoas e ampliar os riscos de subordinação e ingerência. No sentido inverso, controlar jornada ou exigir equipe dedicada não autoriza ignorar a obrigação técnica assumida pela empresa. As vedações do art. 48 da Lei nº 14.133/2021 e a distinção entre fiscalização do contrato e direção dos trabalhadores ajudam a prevenir esse desvio[48].

48 BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

O enquadramento tributário inadequado pode alterar o subitem, o código municipal, a alíquota aplicável, a base de cálculo, a retenção, a responsabilidade tributária, a descrição da NFS-e e as obrigações acessórias, além de mudar o local de recolhimento. Nos serviços do grupo 1, o imposto é devido, em regra, no local do estabelecimento prestador; no fornecimento de mão de obra do subitem 17.05, o art. 3º, XX, da LC nº 116/2003 aponta o estabelecimento do tomador ou, na sua falta, seu domicílio. A escolha errada pode resultar em recolhimento a Município diverso do competente, retenção incorreta, cobrança de diferenças, juros e multas ou controvérsia para restituição, dependendo a definição concreta desses efeitos da legislação municipal competente.

O risco aumenta quando postos, dedicação exclusiva ou cessão previdenciária são tratados como enquadramento automático no subitem 17.05, uma vez que a amostra mostrou a presença desses elementos também nos serviços técnicos. De modo semelhante, dividir uma solução integrada sem autonomia real entre as parcelas pode produzir notas fiscais, bases e locais de incidência incompatíveis com a prestação.

5.3. O RISCO DE INDUÇÃO TRIBUTÁRIA NA FORMULAÇÃO DAS PROPOSTAS

No Pregão Eletrônico nº 90036/2026 do Senado Federal, a Administração, ao responder a pedido de esclarecimento, informou que o objeto correspondia ao preenchimento de postos com dedicação exclusiva e deveria ser enquadrado no subitem 17.05 da lista de serviços, orientação que passou a integrar as informações consideradas pelas licitantes na elaboração de suas propostas.

Posteriormente, verificou-se divergência quanto ao enquadramento adotado no esclarecimento e, como as propostas haviam sido formuladas após a divulgação dessa orientação, a definição do subitem poderia repercutir sobre os custos tributários considerados pelas licitantes. Isso comprometeu a isonomia e levou à invalidação dos atos praticados a partir do esclarecimento e à necessidade de reabrir o pregão para a apresentação de novas propostas [49].

A leitura conjunta do objeto, dos chamados, do monitoramento, da base de conhecimento, dos níveis mínimos de serviço e da responsabilidade da contratada indica que a utilidade principal era o apoio técnico à infraestrutura de TI. Embora o edital também contivesse postos, controle de frequência e um atestado formulado em termos de gestão de mão de obra, esses elementos não tornavam a presença dos profissionais suficiente para o adimplemento.

O caso evidencia a importância de definir adequadamente o enquadramento tributário na formação dos preços e na comparabilidade das propostas, contexto em que o Prompt FARO-ISS pode apoiar a análise ao organizar os elementos

49 SENADO FEDERAL. Advocacia. Núcleo de Processos de Contratações. **Parecer nº 375/2026-NPCONT/ADVOSF**. Processo nº 00200.002999/2025-31. Brasília, DF, 22 jun. 2026. Disponível em: www6g.senado.gov.br/transparencia/licitacoes-e-contratos/licitacoes/60687/detalhamento/75361. Acesso em: 09 ago. 2026.

relevantes do objeto e da forma de execução e auxiliar na identificação do subitem potencialmente aplicável. Ainda assim, em pedidos de esclarecimento semelhantes, a solução mais prudente é responder que cabe a cada licitante indicar o subitem compatível com sua atividade e com a forma de execução do objeto, refletindo essa escolha em sua proposta, sem que a Administração imponha previamente o subitem 1.07, o 17.05 ou qualquer outro enquadramento específico.

5.4. RECOMENDAÇÕES PARA ESTRUTURAÇÃO E FISCALIZAÇÃO

A escolha e a justificativa do modelo de execução devem ser precedidas, no Estudo Técnico Preliminar, da explicação do problema que a Administração pretende resolver, dos resultados esperados e da forma pela qual reconhecerá que a necessidade foi atendida. A dedicação exclusiva de mão de obra é um regime administrativo de organização do contrato; ela não significa, por si só, fornecimento de mão de obra para fins de ISS.

Essa escolha depende da distinção entre serviço de TI e fornecimento de mão de obra delimitada nos itens 3.3 e 3.5: no primeiro, a empresa responde pela organização da equipe, pela execução, pela qualidade e pela correção das falhas; no segundo, o adimplemento depende da disponibilidade de profissionais de determinados perfis nos postos, horários e locais definidos.

Com base nessa distinção, o planejamento deve adotar as seguintes medidas:

1. **Definir resultados concretos**. O termo de referência deve indicar entregas verificáveis, como funcionalidades, correções, chamados resolvidos, prazos de atendimento, disponibilidade do sistema e níveis mínimos de serviço.

2. **Estabelecer critérios objetivos de aceite**. Cada entrega deve possuir prazo, padrão de qualidade, forma de verificação e consequência para atraso, erro ou desempenho insuficiente.

3. **Exigir experiência compatível com o objeto**. Se o contrato busca um resultado de TI, o atestado deve comprovar experiência em serviço técnico semelhante, ao passo que, se a obrigação principal for manter um contingente disponível, pode ser pertinente exigir experiência na mobilização e gestão de profissionais. A quantidade de pessoas, postos ou horas representa, em regra, a escala da experiência; não define, por si só, a natureza do serviço.

4. **Preferir medição e pagamento por resultados**. Embora os precedentes do TCU e do TCE-PR indiquem uma orientação favorável a resultados, produtividade e níveis de serviço, o uso de postos ou horas não é proibido, cabendo ao Estudo Técnico Preliminar justificar, para cada atividade, por que a medição por resultado é inviável ou inadequada. Mesmo quando houver postos, devem ser previstos indicadores de qualidade e desempenho[50].

50 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 485/2012**. Processo TC nº 012.205/2009-4. Relator: Min. Augusto

6. CONCLUSÃO

Em resposta à pergunta de pesquisa, a análise indica que a distinção entre serviços técnicos de TI e fornecimento de mão de obra exige a leitura conjunta das cláusulas do termo de referência e do edital que definem o objeto, as condições de adimplemento, a responsabilidade por falhas e correções e a organização da execução. Nesse conjunto, importa verificar se a contratada assume uma obrigação técnica cujo cumprimento depende da entrega e da manutenção de uma utilidade sob sua responsabilidade empresarial ou se a disponibilização dos trabalhadores constitui a obrigação principal.

Essa distinção orienta a identificação do subitem do ISS ao esclarecer qual prestação deve ser confrontada com as descrições da lista de serviços. Quando os documentos indicam uma obrigação técnica que não se satisfaz com a simples manutenção da equipe completa, o enquadramento deve considerar o conteúdo do serviço assumido pela empresa; quando a obrigação principal consiste em disponibilizar trabalhadores, os elementos documentais apontam para o exame do subitem 17.05. A presença de postos, jornadas, dedicação exclusiva ou remuneração por hora não dispensa essa análise, assim como a divisão contratual em itens não comprova, isoladamente, a existência de prestações autônomas para fins de faturamento.

A aplicação do Prompt FARO-ISS aos 16 conjuntos documentais resultou em nove serviços técnicos específicos e sete fornecimentos de mão de obra. A documentação foi considerada suficiente em 12 casos e condicionada em quatro; não houve resultado híbrido ou inconclusivo. Os seis casos de TI foram classificados como serviços técnicos, compondo um conjunto de resultados que, embora descritivos e limitados à amostra, mostram que contratos intensivos em pessoas não devem ser classificados automaticamente como fornecimento de mão de obra.

A expressão "fornecimento de mão de obra" exige interpretação cuidadosa, pois uma compreensão excessivamente ampla levaria ao enquadramento de praticamente qualquer atividade que dependesse de trabalho humano, sobretudo quando executada por profissionais dedicados ao contrato. A dedicação exclusiva, contudo, descreve uma forma de organização da execução e não define, por si só, a natureza do serviço. Uma obra de engenharia não se transforma automaticamente em fornecimento de mão de obra porque a empresa mantém engenheiros e operários dedicados no canteiro. Da mesma forma, uma capacitação em auditoria não recebe esse enquadramento apenas porque exige a atuação exclusiva de um instrutor durante sua realização.

O mesmo raciocínio se aplica a serviços médicos, consultorias, auditorias, manutenção especializada e desenvolvimento de software, atividades que empregam trabalho humano, mas nas quais os profissionais podem ser apenas os meios pelos

Nardes. Sessão de 7 mar. 2012. Aprova o enunciado da Súmula TCU 269.

quais a contratada, sob sua própria organização e responsabilidade, entrega uma obra, diagnóstico, parecer, treinamento, reparo ou solução.

O fornecimento de mão de obra é mais evidente quando a principal utilidade da contratação é colocar trabalhadores à disposição do contratante, o cumprimento do contrato depende sobretudo da presença, da jornada ou da ocupação dos postos e o tomador exerce direção relevante sobre a execução. Como o uso intensivo de trabalhadores, a existência de postos e a dedicação exclusiva não permitem, isoladamente, definir o enquadramento, é preciso examinar quem organiza e dirige a execução, qual responsabilidade foi assumida pela empresa e o que deve ser entregue para que o contrato seja considerado cumprido.

O resultado empírico reforçou uma pergunta simples: **a equipe completa satisfaz o contrato ou a contratada continua inadimplente quando o serviço, a solução, a qualidade ou o resultado falha?** Nos nove serviços técnicos, a obrigação permanecia descumprida quando o resultado falhava, e a contratada respondia pelo aceite, pelas correções e pela organização da execução. Nos sete fornecimentos, presença, ocupação ou jornada satisfaziam predominantemente a prestação, e substituição, frequência e integração às rotinas do tomador ocupavam posição central.

A presença de postos ou perfis, dedicação ou equipe dedicada, jornada ou presença, recebimento formal, preposto e glosas nos 16 casos mostra que esses elementos, isoladamente, não diferenciam as categorias. Os atestados também devem ser avaliados pela natureza da experiência, e não apenas pela quantidade de profissionais ou horas. No caso TJPR 52/2025, postos e frequência coexistiram com obrigação técnica, correção e autonomia. Os dois casos do Senado mostraram que atestados de gestão de mão de obra podem divergir de objetos orientados por SLA/NMS, IMR, chamados e monitoramento.

A distinção afeta o faturamento, na medida em que o enquadramento pode alterar subitem, alíquota, base, retenção, descrição da NFS-e e Município competente. Em regra, o ISS sobre os serviços do grupo 1 é devido no local do estabelecimento prestador, enquanto, no subitem 17.05, é devido no local do estabelecimento do tomador ou, na falta deste, onde ele estiver domiciliado, sem prejuízo da conferência da legislação municipal. A materialidade deve, portanto, ser definida antes da escolha do código e do local de recolhimento.

O FARO-ISS, construído com base na legislação pertinente e nas distinções jurídicas desenvolvidas neste estudo, oferece um roteiro para orientar a análise documental das contratações públicas de TI e fundamentar a identificação do subitem do ISS aplicável ao faturamento. Sua resposta deve ser compreendida como uma conclusão indicativa, cuja utilidade está em relacionar as cláusulas contratuais aos critérios jurídicos de enquadramento, explicitar as razões da classificação e apontar as questões que exigem confirmação. Ao tornar esse percurso verificável,

o protocolo contribui para que a decisão sobre o tratamento tributário decorra de uma análise fundamentada da prestação contratada, sujeita ao exame crítico do responsável e ao confronto com sua execução efetiva.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 2 ago. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 2 ago. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 725 da repercussão geral: terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa**. Recurso Extraordinário nº 958.252/MG. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 30 ago. 2018. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 set. 2019. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=4952236&numeroProcesso=958252&numeroTema=725. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 3ª Turma. **Agravo de Instrumento nº 5004395-97.2020.4.04.0000/PR**. Relator: Des. Federal Rogério Favreto. Julgado em 16 jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 25 jul. 2026.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 2ª Turma. **Apelação Cível nº 5001648-43.2022.4.04.7005/PR**. Relatora: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. Julgado em 27 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1118 da repercussão geral: ônus da prova acerca de eventual conduta culposa na fiscalização das obrigações trabalhistas de prestadora de serviços para fins de responsabilização subsidiária da Administração Pública**. Recurso Extraordinário nº 1.298.647/SP. Relator: Min. Nunes Marques. Brasília, DF, 13 fev. 2025. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?classeProcesso=RE&incidente=6048634&numeroProcesso=1298647&numeroTema=1118. Acesso em: 25 jul. 2026.

COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. **Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre

o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Brasília, DF: CGSN, 2018. Disponível em: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278. Acesso em: 25 jul. 2026.

HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratações Administrativas . 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 170.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. Terceirização. **A continuidade do contrato de trabalho**. 3. ed. Indaiatuba: Foco, 2025. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/a-continuidade-do-contrato-de-trabalho-3-ed-2025/5549177027. Acesso em: 25 jul. 2026.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 858/2022**. Processo nº 522316/21. Relator: Cons. Artagão de Mattos Leão. Plenário Virtual, Sessão Ordinária Virtual nº 5, 13 abr. 2022.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 455/2023**. Processo nº 388362/22. Relator: Cons. José Durval Mattos do Amaral. Plenário Virtual, Sessão Virtual nº 4, 16 mar. 2023.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Tribunal Pleno. **Acórdão nº 737/2024**. Processo nº 129674/24. Relator: Cons. Ivan Lelis Bonilha. Plenário Virtual, Sessão Ordinária Virtual nº 5, 27 mar. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

RAUPP, Fabiano Maury; CARNEIRO, Amanda Maciel. A tributação do ISS no fornecimento de mão de obra. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 40, p. 143-158, dez. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 out. 2022. Disponível em: https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687. Acesso em: 30 jul. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. **Solução de Consulta Cosit nº 31, de 26 de fevereiro de 2015**. Assunto: Simples Nacional; transporte municipal; cessão de mão de obra. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. **Solução de Consulta Cosit nº 67, de 23 de abril de 2026**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 abr. 2026. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/150726. Acesso em: 25 jul. 2026.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. **Solução de Consulta Cosit nº 87, de 12 de junho de 2026**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 jun. 2026. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/151761. Acesso em: 25 jul. 2026.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. 15ª Câmara de Direito Público. **Apelação/Remessa Necessária nº 1005460-88.2020.8.26.0053**. Relator: Des. Marcos Soares Machado. Julgado em 9 out. 2025. Registro n. 2025.0001080101.

SENADO FEDERAL. Advocacia. Núcleo de Processos de Contratações. **Parecer nº 375/2026-NPCONT/ADVOSF**. Processo nº 00200.002999/2025-31. Brasília, DF, 22 jun. 2026. Disponível em: www6g.senado.gov.br/transparencia/licitacoes-e-contratos/licitacoes/60687/detalhamento/75361. Acesso em: 09 ago. 2026.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Tema Repetitivo 403: base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de agenciamento de mão de obra temporária**. Recurso Especial nº 1.138.205/PR. Relator: Min. Luiz Fux. Primeira Seção, julgado em 9 dez. 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 1º fev. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?cod_tema_inicial=403&cod_tema_final=403. Acesso em: 25 jul. 2026.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmula 524**. No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de

intermediação, devendo englobar salários e encargos nas hipóteses de fornecimento de mão de obra. Primeira Seção, aprovada em 22 abr. 2015. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 27 abr. 2015. Disponível em: https://arquivocidadao.stj.jus.br/index.php/sumula-524-2. Acesso em: 25 jul. 2026.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT e nº 5.659/MG**. Relatores: Min. Cármen Lúcia e Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgamento concluído em 18 fev. 2021. Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461122. Acesso em: 25 jul. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 485/2012**. Processo TC nº 012.205/2009-4. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 7 mar. 2012. Aprova o enunciado da Súmula TCU 269.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 1.214/2013**. Processo TC nº 006.156/2011-8. Relator: Min. Aroldo Cedraz. Sessão de 22 maio 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 2.939/2018**. Processo TC nº 024.102/2018-0. Relator: Min. José Múcio Monteiro. Sessão de 12 dez. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 992/2023**. Processo TC nº 012.117/2022-6. Relator: Min. Vital do Rêgo. Sessão de 24 maio 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Plenário. **Acórdão nº 1.589/2024**. Processo TC nº 040.253/2023-6. Relator: Min. Augusto Nardes. Sessão de 7 ago. 2024.

APÊNDICE A - PROMPT FARO-ISS

Atue como analista jurídico-tributário de contratações públicas. Examine exclusivamente o termo de referência e edital em anexo e produza parecer documental indicativo para orientar o enquadramento e o faturamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS.

A análise deve identificar a prestação econômica descrita no documento, sem transpor automaticamente conceitos administrativos, trabalhistas ou previdenciários para o enquadramento tributário municipal.

OBJETIVO

Identificar se o termo de referência foi estruturado predominantemente para:

1. *contratar serviço técnico específico, com provável enquadramento em subitem próprio da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003;*
2. *obter fornecimento de mão de obra, com provável enquadramento no subitem 17.05;*
3. *contratar parcelas autônomas das duas naturezas, material e economicamente separáveis, passíveis de faturamento segregado; ou*
4. *estabelecer modelo que não pode ser classificado com segurança a partir do documento apresentado.*

AUTONOMIA DOS PLANOS JURÍDICOS

Examine separadamente as categorias abaixo:

1. *dedicação exclusiva de mão de obra: modelo administrativo de execução dos serviços contínuos, relacionado à alocação não compartilhada de recursos, à fiscalização, à formação de preços e às salvaguardas laborais;*
2. *cessão de mão de obra: conceito previdenciário baseado na colocação não eventual de trabalhadores à disposição, no local abrangido e na continuidade da necessidade da contratante;*
3. *subordinação, ingerência ou exercício dos poderes do empregador: categorias do plano trabalhista, relacionadas à direção pessoal dos trabalhadores pelo tomador; e*
4. *fornecimento de mão de obra: possível materialidade do subitem 17.05 da lista do ISS, caracterizada quando a disponibilidade laboral constituir a utilidade econômica principal da prestação.*

Utilize "serviço empresarial organizado", "serviço técnico específico" ou "serviço de software" quando a empresa assumir obrigação própria, organizar os recursos e responder pela conformidade do resultado.

A presença da expressão "mão de obra" em categorias diferentes não autoriza tratá-las como equivalentes. Não utilize "cessão", "locação", "fornecimento", "disponibilização" ou "terceirização" como sinônimos.

Terceirização designa, quando necessária à análise trabalhista, a forma ampla de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas. Ela não constitui resultado de classificação do ISS.

Dedicação exclusiva de mão de obra normalmente configura também cessão de mão de obra, mas essa correspondência não é automática e depende da verificação autônoma dos requisitos previdenciários. Cessão de mão de obra não implica necessariamente dedicação exclusiva de mão de obra, pois os mesmos trabalhadores podem atender contratantes diferentes em dias, turnos ou períodos distintos.

Nenhuma conclusão administrativa ou previdenciária determina automaticamente o fornecimento de mão de obra no ISS. Do mesmo modo, o enquadramento no grupo 1 ou no subitem 17.05 não decide, por si só, a existência de cessão de mão de obra, retenção previdenciária ou impedimento ao Simples Nacional.

ESCOPO DOCUMENTAL

- *Utilize somente informações existentes no termo de referência, inclusive seus apêndices, anexos e itens de habilitação técnica.*
- *Não presuma fatos da execução, da proposta, do contrato assinado, das Ordens de Serviço efetivamente emitidas ou do faturamento.*
- *Não examine atestados posteriormente apresentados pelos licitantes. Examine apenas o conteúdo da experiência exigida pelo termo de referência.*

ORDEM DE LEITURA DOCUMENTAL

- *Examine separadamente:*
    1. *objeto e finalidade, para identificar a utilidade declarada;*
    2. *modelo de execução, para reconstruir como a prestação será realizada;*
    3. *modelo de gestão, para identificar fiscalização, comunicação e controles;*
    4. *medição e pagamento, para verificar o fato que autoriza o recebimento;*
    5. *habilitação e atestados, para identificar a aptidão empresarial exigida; e*
    6. *obrigações das partes, para verificar quem organiza recursos e responde por falhas.*
- *Não utilize cláusula de fiscalização ou proteção trabalhista localizada no modelo de gestão como*

substituto da definição material do objeto.

- *Registre quando objeto, modelo de execução, modelo de gestão, medição, habilitação ou obrigações apontarem em sentidos incompatíveis.*
- *REGRAS GERAIS*
- *Para cada conclusão relevante, transcreva o trecho correspondente e informe sua localização: item, subitem, cláusula, título, apêndice ou página, se disponível.*
- *Se uma informação relevante não estiver localizada, declare expressamente: "não localizado no termo de referência".*
- *Não use pontuação, soma de indícios, contagem de ocorrências ou classificação automática.*
- *Não conclua pela natureza da contratação com base na quantidade de cláusulas favoráveis a cada enquadramento.*
- *A classificação deve decorrer da coerência material entre objeto, adimplemento, responsabilidade, organização, direção, entregáveis, aceite, medição e remuneração.*

HIERARQUIA QUALITATIVA E PRECEDÊNCIA

- *Não atribua pontos nem conte indícios. Organize a fundamentação segundo a força material das cláusulas examinadas:*
- *determinantes materiais: obrigação que define o adimplemento, direção funcional dos trabalhadores, responsabilidade técnica e critério de medição/recebimento;*
- *indícios fortes: natureza da experiência empresarial exigida, autonomia de organização, consequência do descumprimento e função econômica dos profissionais; e*
- *elementos contextuais: dedicação exclusiva, equipe mínima, perfis, quantidade de profissionais, jornada, salários, local de execução, controle de ponto, substituições, planilha trabalhista, repactuação e salvaguardas laborais.*
- *Elementos contextuais, ainda que numerosos e detalhados, não prevalecem sobre determinantes materiais coerentes. Eles somente reforçam conclusão formada nos níveis anteriores.*
- *Ao interpretar cláusula sobre orientação, subordinação, supervisão, distribuição de tarefas ou controle, identifique expressamente o sujeito gramatical da obrigação. Não atribua ao tomador poder que o texto conferiu à contratada, nem trate validação, priorização ou fiscalização do resultado como direção pessoal dos trabalhadores.*
- *Diferencie obrigatoriamente: a) preço global ou mensal de um serviço; b) memória de formação do custo por profissional; c) equipe mínima exigida como condição de capacidade operacional; e d) remuneração cuja própria utilidade seja a disponibilidade de pessoas.*
- *Desconsidere fórmulas padronizadas de proteção trabalhista ou anexos administrativos quando não definirem o objeto material, o adimplemento ou a direção funcional da execução.*

PROTEÇÃO PARA SERVIÇOS TÉCNICOS OPERACIONAIS CONTÍNUOS

- *Serviço técnico específico não exige criação de software novo, projeto concluído ou produto final unitário. Suporte, service desk, monitoração, sustentação, operação, configuração e manutenção podem produzir resultados operacionais contínuos e verificáveis.*
- *Considere como resultados técnicos, quando vinculados a responsabilidade, aceite, medição ou glosa: solução de chamados e incidentes, disponibilidade, tempo de atendimento e resolução, qualidade, rastreabilidade, registros, relatórios técnicos, scripts, base de conhecimento, configuração de ferramentas, continuidade e redução de falhas.*
- *A presença integral da equipe não satisfaz o contrato quando a contratada continua sujeita a recusa, correção, glosa ou sanção pelo não atingimento desses resultados. Nessa hipótese, postos e jornadas tendem a ser meios de organização do serviço, não a utilidade econômica final.*

PORTA MATERIAL PARA O SUBITEM 17.05

- *Somente indique o subitem 17.05 quando houver convergência material de que: a) disponibilidade, ocupação ou frequência dos trabalhadores constitui o adimplemento predominante; b) o tomador utiliza ou dirige diretamente a capacidade de trabalho nas rotinas cotidianas; e c) a função empresarial predominante da contratada é recrutar, contratar, remunerar, controlar frequência, manter e substituir o contingente.*
- *A ausência de um trabalhador e sua substituição devem ser capazes de explicar o inadimplemento e sua recomposição. Se a substituição recompõe o posto, mas não corrige chamados, incidentes, qualidade, prazo ou desempenho, não trate a reposição do trabalhador como cura integral da obrigação.*
- *Não indique 17.05 quando a equipe completa puder permanecer inadimplente por falha técnica ou de*

nível de serviço e a contratada conservar a coordenação material, a supervisão direta e a obrigação de corrigir o resultado.

TESTE DE CAUSALIDADE OBRIGATÓRIO

- *Responda, com cláusulas do documento, às duas perguntas:*
    1. *Se todos os profissionais estiverem presentes, mas o serviço, o SLA, a qualidade ou o resultado falhar, a contratada permanece inadimplente?*
    2. *Se faltar um profissional, mas todos os resultados e níveis de serviço forem integralmente atingidos, a falta representa inadimplemento material autônomo ou apenas descumprimento acessório do modelo de execução?*
- *No primeiro cenário, a permanência do inadimplemento constitui apoio forte a serviço específico. No segundo, avalie a materialidade da ocupação sem presumir que toda exigência de equipe mínima seja acessória.*
- *Não utilize como evidência conclusiva as denominações administrativas, trabalhistas, previdenciárias ou tributárias adotadas pelo próprio documento, tais como: "dedicação exclusiva de mão de obra", "cessão de mão de obra", "intermediação de mão de obra", "alocação", "posto de trabalho", "terceirização" ou "outsourcing".*
- *Identifique os direitos, obrigações e efeitos operacionais efetivamente previstos, independentemente do rótulo empregado pelo termo de referência.*
- *A utilização equivocada de determinada expressão jurídica no documento não modifica, por si só, a natureza da prestação descrita pelas demais cláusulas.*
- *Dedicação exclusiva de mão de obra, continuidade, presença nas dependências do tomador, trabalho remoto ou híbrido, pagamento mensal, qualificação profissional, controle administrativo de frequência e mecanismos de proteção trabalhista são elementos contextuais, não conclusivos.*
- *Diferencie continuidade administrativa de continuidade previdenciária. A primeira decorre de necessidade permanente ou prolongada da Administração. A segunda integra, juntamente com colocação não eventual à disposição e local abrangido, o conceito previdenciário de cessão de mão de obra.*
- *Para trabalho remoto ou híbrido, identifique o local previsto, quem o definiu e se ele pertence à contratante, à prestadora ou a terceiro. Não considere automaticamente a residência do profissional como dependência de terceiro.*
- *A unidade "posto de trabalho", "perfil profissional", "homem-mês", "hora técnica", "hora-homem" ou equivalente pode constituir forma de dimensionamento, estimativa de custos ou cálculo do preço. Nenhuma dessas unidades determina, isoladamente, a materialidade do ISS.*
- *Serviço técnico específico pode ser contínuo, possuir dedicação exclusiva de mão de obra e ser remunerado por posto, perfil, hora ou período, desde que a contratada permaneça responsável pela organização e pela execução do serviço.*
- *Produtos, níveis de serviço, glosas, aceite ou pagamento por resultado não afastam automaticamente eventual cessão de mão de obra no plano previdenciário.*
- *Postos, perfis, jornada ou pagamento por hora não determinam automaticamente fornecimento de mão de obra para o ISS.*
- *A inexistência de preço individual para cada funcionalidade, correção, produto, sprint ou entrega não impede o reconhecimento de serviço técnico, especialmente em contratações contínuas ou executadas segundo métodos ágeis.*
- *Profissionais de nível superior ou elevada especialização também podem ser objeto de fornecimento de mão de obra. A qualificação profissional não resolve, isoladamente, a classificação.*
- *Atestado genérico de atividade compatível não comprova, por si só, capacidade para executar serviço técnico específico.*
- *Atestado que exija objeto técnico e determinado quantitativo de profissionais deve ser examinado separando: a) a natureza da experiência exigida; e b) a escala operacional exigida.*
- *O quantitativo de postos, profissionais ou horas não transforma, por si só, atestado de execução técnica em atestado de gestão de contingente.*
- *Não confunda fiscalização do contrato com subordinação, ingerência ou exercício dos poderes do empregador.*
- *Não confunda definição de backlog, prioridades, requisitos, padrões tecnológicos, ferramentas institucionais, prazos, segurança e critérios de aceite com subordinação ou ingerência sobre os profissionais.*

- *Não invente código municipal de NFS-e, alíquota, retenção, benefício fiscal, cadastro, obrigação acessória ou regime especial. Esses elementos dependem da legislação municipal aplicável.*

REFERENCIAL TRIBUTÁRIO NACIONAL

Considere, conforme a atividade efetivamente descrita, os seguintes subitens da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003:

- *1.01: análise e desenvolvimento de sistemas;*
- *1.02: programação;*
- *1.03: processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres;*
- *1.04: elaboração de programas de computador, inclusive jogos eletrônicos;*
- *1.05: licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;*
- *1.06: assessoria e consultoria em informática;*
- *1.07: suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados;*
- *1.08: planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas; e*
- *17.05: fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.*

A regra geral da LC nº 116/2003 considera o ISS devido no local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, no domicílio do prestador.

Para o subitem 17.05, registre a regra específica do art. 3º, XX, relativa ao local do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na sua falta, ao seu domicílio.

Em qualquer resultado, determine a conferência da legislação do Município competente para definição de alíquota, código de NFS-e, retenção, sujeito responsável, cadastro e obrigações acessórias.

SEQUÊNCIA LÓGICA OBRIGATÓRIA

A análise deve seguir esta sequência, sem inverter as etapas:

1. *identificar a utilidade econômica principal declarada;*
2. *identificar qual obrigação define o adimplemento;*
3. *identificar quem organiza os profissionais e converte a demanda em trabalho concreto;*
4. *identificar quem responde por falhas, qualidade, correções e resultados;*
5. *examinar a natureza e a escala da experiência exigida nos atestados;*
6. *examinar entregáveis, aceite, medição e remuneração;*
7. *somente depois indicar o subitem nacional provável;*
8. *por fim, indicar a regra espacial e os aspectos municipais a conferir.*

Não utilize o local do imposto, a retenção, a planilha trabalhista ou a forma de pagamento como ponto de partida para definir a natureza da prestação.

ANÁLISE FARO

F — FINALIDADE E OBJETO

- *Identifique o objeto formalmente declarado.*
- *Identifique a necessidade administrativa que a contratação pretende atender.*
- *Informe qual utilidade econômica o documento pretende proporcionar ao contratante: a) disponibilidade de profissionais; b) capacidade de trabalho; c) execução organizada de atividade técnica; d) solução; e) sistema; f) funcionalidade; g) correção; h) evolução; i) integração; j) produto; k) sustentação; l) resultado; ou m) combinação dessas utilidades.*
- *Não confunda os recursos empregados com a utilidade econômica contratada.*
- *Verifique se os profissionais aparecem: a) como a própria utilidade entregue ao tomador; ou b) como recursos organizados pela contratada para executar obrigação técnica própria.*
- *Identifique se o termo descreve ciclo de desenvolvimento, manutenção, sustentação, implantação, testes, documentação, arquitetura, requisitos, dados, integração ou outros processos técnicos.*
- *Registre perfis, quantitativos, jornadas, dedicação exclusiva de mão de obra e locais de trabalho, mas não os trate isoladamente como fornecimento de mão de obra.*
- *Examine se as atividades formam serviço integral ou se são parcelas materialmente autônomas.*
- *Verifique se a Administração pretende ampliar sua capacidade produtiva mediante serviço empresarial organizado ou simplesmente obter profissionais para utilização segundo suas necessidades e rotinas.*

A — ATESTADOS E APTIDÃO EXIGIDA

- *Localize o item de habilitação ou qualificação técnica.*

- *Transcreva integralmente as exigências relevantes de capacidade técnico-operacional.*
- *Não confunda capacidade técnico-operacional da empresa com qualificação técnico-profissional das pessoas indicadas para o contrato.*
- *Classifique a aptidão exigida em uma das categorias:*

a) gestão de contingente associada à disponibilidade laboral;
b) execução de serviço técnico específico;
c) exigência mista, com predominância técnica;
d) exigência mista, com predominância de gestão de contingente;
e) exigência mista sem predominância identificável;
f) exigência genérica ou insuficiente; ou
g) exigência não localizada.

- *Quando houver exigência simultânea de experiência técnica e quantitativo mínimo de postos, profissionais ou horas, analise separadamente:*

a) objeto da experiência: qual atividade, serviço, sistema, produto ou resultado deveria ter sido executado;
b) escala da experiência: qual dimensão, quantidade, simultaneidade ou volume deveria ter sido suportado.

- *O quantitativo demonstra escala operacional, salvo quando o próprio conteúdo da exigência revelar que mobilização, alocação, manutenção, substituição ou administração do contingente constitui a aptidão material principal.*
- *Considere indício de gestão de contingente a exigência predominante de experiência em: a) recrutamento; b) mobilização; c) alocação; d) reposição; e) substituição; f) manutenção de postos; g) supervisão de frequência; h) dimensionamento de contingentes; i) administração de trabalhadores; j) cumprimento de obrigações laborais; ou k) fornecimento de quantitativos de profissionais sem objeto técnico suficientemente delimitado.*
- *Considere indício de serviço técnico específico a exigência de experiência em: a) desenvolvimento ou manutenção de sistemas; b) funcionalidades; c) programas; d) produtos; e) correções; f) integrações; g) implantação; h) sustentação; i) testes; j) níveis de serviço; k) padrões técnicos; l) critérios de qualidade; m) metodologias; n) resultados tecnológicos determinados; ou o) responsabilidade por objeto de complexidade semelhante.*
- *A referência a gerenciamento de equipe dentro de atestado técnico não transforma automaticamente a exigência em gestão de contingente. Verifique se o gerenciamento é: a) objeto principal da experiência; ou b) meio necessário para executar o serviço técnico comprovado.*
- *Explique se o atestado exigido é coerente ou contraditório com: a) o objeto; b) a obrigação que define o adimplemento; c) os entregáveis; d) a responsabilidade da contratada; e) a medição; f) a remuneração; e g) a organização prevista.*

R — RESPONSABILIDADES, RESULTADOS E REMUNERAÇÃO

- *Identifique quem responde por: a) erros; b) atrasos; c) defeitos; d) vulnerabilidades; e) indisponibilidade; f) qualidade; g) correções; h) retrabalho; i) funcionamento; j) conformidade técnica; k) segurança; l) perda de dados; e m) danos decorrentes da execução.*
- *Verifique se a responsabilidade da contratada se limita a disponibilizar profissionais ou se abrange a execução integral do serviço.*
- *Relacione os entregáveis previstos, incluindo: a) sistemas; b) funcionalidades; c) código-fonte; d) scripts; e) modelos de dados; f) testes; g) documentação; h) relatórios técnicos; i) correções; j) integrações; k) implantações; l) artefatos de projeto; m) transferência de conhecimento; e n) produtos de software.*
- *Classifique os entregáveis como:*

a) efetivos: quando possuírem escopo ou rastreabilidade, critérios de aceite, homologação, responsabilidade por defeitos, obrigação de correção, padrões de qualidade, medição de produtividade ou repercussão no recebimento;
b) meramente nominais: quando se limitarem a registros de presença, apontamento de horas, relatórios administrativos ou listas de atividades sem obrigação técnica própria.

- *Entregáveis efetivos não devem ser desconsiderados porque a remuneração inicial seja calculada por postos, perfis, horas ou período.*
- *Identifique: a) critérios de aceite; b) homologação; c) recebimento provisório; d) recebimento definitivo; e) níveis de serviço; f) indicadores de produtividade; g) indicadores de qualidade; h) glosas; i) sanções; j) recusa total ou parcial; k) obrigação de correção; e l) critérios de conformidade.*
- *Informe se a medição e o pagamento se baseiam em: a) postos; b) perfis; c) horas; d) dias de ocupação; e) disponibilidade; f) produtos; g) funcionalidades; h) entregas; i) qualidade; j) produtividade; k) desempenho;*

l) níveis de serviço; ou m) combinação desses elementos.

- *Diferencie: a) unidade utilizada para calcular o preço inicial; e b) obrigação material utilizada para reconhecer o adimplemento.*
- *Não conclua que os resultados são acessórios apenas porque produzem glosas sobre valor inicialmente calculado por postos ou perfis.*
- *Verifique se os indicadores técnicos medem efetivamente: a) produtos entregues; b) qualidade de código; c) defeitos; d) homologação; e) produtividade; f) rastreabilidade; g) escopo; h) critérios de aceite; ou i) satisfação relacionada ao resultado técnico.*

TESTE OBRIGATÓRIO DO ADIMPLEMENTO

Responda expressamente:

1. *A simples presença, disponibilidade ou ocupação integral dos postos, sem entrega tecnicamente conforme, satisfaria o contrato?*
2. *A contratada permaneceria inadimplente mesmo com todos os profissionais presentes caso não entregasse funcionalidades, correções, testes, documentação, qualidade, produtividade ou outros resultados exigidos?*
3. *O recebimento definitivo depende apenas da comprovação de frequência ou depende também da verificação técnica do serviço?*
4. *A contratada tem obrigação de corrigir defeitos e não conformidades sem que a simples substituição do profissional encerre sua responsabilidade?*
5. *Os resultados possuem critérios objetivos ou verificáveis de aceite, homologação, qualidade ou desempenho?*

Interpretação do teste:

- *Se a ocupação dos postos não for suficiente para o adimplemento e a contratada continuar responsável pela entrega técnica conforme, trate esse fato como indício relevante de serviço técnico específico.*
- *Se a obrigação se considerar cumprida essencialmente pela disponibilidade dos profissionais, permanecendo o conteúdo cotidiano do trabalho sob utilização e direção do tomador, trate esse fato como indício relevante de fornecimento de mão de obra.*
- *Não exija preço individual para cada entrega como condição para reconhecer serviço técnico específico.*

O — ORGANIZAÇÃO E DIREÇÃO DA EXECUÇÃO

- *Verifique a previsão de: a) preposto; b) gerente; c) coordenador; d) líder técnico; e) equipe de gestão; f) métodos próprios; g) ferramentas próprias; h) dimensionamento; i) recrutamento; j) seleção; k) substituição; l) capacitação; m) avaliação; n) distribuição interna de tarefas; e o) supervisão técnica.*
- *Identifique quem converte as necessidades, prioridades e requisitos do contratante em distribuição concreta das atividades entre os profissionais:*

a) a contratada, por intermédio de preposto, gerente, líder, coordenador ou organização própria; ou

b) agentes do contratante, mediante ordens diretas e habituais aos trabalhadores.

- *Verifique se o termo atribui à contratada responsabilidade por: a) organizar os serviços; b) instruir seus empregados; c) distribuir internamente as atividades; d) coordenar tecnicamente os profissionais; e) promover substituições; f) corrigir desempenho inadequado; g) assegurar continuidade; h) capacitar a equipe; i) controlar suas obrigações trabalhistas; e j) garantir os resultados.*
- *Informe se a Administração define: a) necessidades; b) prioridades; c) backlog; d) requisitos; e) padrões tecnológicos; f) padrões de segurança; g) prazos; h) critérios de aceite; i) metas; j) níveis de serviço; e k) resultados.*
- *A definição desses elementos pela Administração constitui, em regra, governança e fiscalização do serviço, e não direção funcional dos trabalhadores.*
- *Procure previsão de: a) ordens diretas e habituais a cada profissional; b) distribuição individual de tarefas pelo tomador; c) autorização de férias ou ausências pelo tomador; d) controle disciplinar pelo tomador; e) avaliação funcional individual pelo tomador; f) determinação cotidiana do método de trabalho de cada empregado; g) restrição injustificada à substituição; h) indicação nominal compulsória; i) administração direta dos horários como poder de empregador; ou j) comunicação operacional que dispense a intermediação da contratada.*
- *Diferencie controle administrativo de jornada, necessário à fiscalização de custos e obrigações laborais, de direção funcional cotidiana.*
- *Validação de currículos, entrevistas técnicas ou testes pelo contratante não demonstram isoladamente fornecimento de mão de obra. Verifique se a contratada permanece responsável por selecionar,*

contratar, substituir, dirigir e organizar seus profissionais.

- *Solicitação de substituição por inadequação técnica não equivale, isoladamente, a poder disciplinar. Verifique quem executa a gestão formal da substituição.*
- *Caso não seja localizada autorização para ordens funcionais diretas, declare: "não localizada autorização geral para direção cotidiana e individual dos trabalhadores pelo contratante".*

TESTE OBRIGATÓRIO DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

Responda expressamente:

1. *A contratada aparece como empresa que organiza recursos para executar obrigação técnica própria?*
2. *A contratada mantém preposto ou coordenação com funções materiais, e não apenas representação administrativa formal?*
3. *A contratada responde pela distribuição interna das atividades, pela qualidade, pelas correções e pelo desempenho?*
4. *O contratante governa o objeto e fiscaliza os resultados ou administra diretamente os trabalhadores?*
5. *Os profissionais são meios da organização empresarial ou constituem a própria utilidade econômica entregue ao tomador?*
6. *A empresa poderia reorganizar, substituir ou redistribuir seus recursos, preservados os perfis, requisitos e resultados contratados?*

Interpretação do teste:

- *Organização própria, direção empresarial, responsabilidade por falhas, correções e resultados e interlocução por preposto reforçam serviço técnico específico.*
- *Atuação da contratada concentrada em recrutar, manter, substituir e processar obrigações laborais, enquanto o tomador utiliza e dirige diretamente os profissionais, reforça fornecimento de mão de obra.*
- *Direção preservada pela contratada é elemento relevante, mas não deve ser utilizada isoladamente. Deve ser confrontada com a utilidade econômica, os entregáveis e o adimplemento.*

MATRIZ QUALITATIVA DE CONFRONTO

SEQUÊNCIA DE UNIDADE FUNCIONAL, PREDOMINÂNCIA E AUTONOMIA

Antes da matriz qualitativa e antes de indicar qualquer subitem, execute na ordem abaixo:

1. *identifique a utilidade material global que a Administração pretende receber;*
2. *classifique a mão de obra como: a) objeto econômico disponibilizado ao tomador; ou b) meio empresarial empregado pela contratada para executar serviço, solução ou resultado próprio;*
3. *quando houver múltiplos perfis, itens ou atividades, inventarie, conforme os dados disponíveis, quantidade de postos, jornada ou horas, valor, proporção no conjunto e função operacional de cada grupo;*
4. *teste separadamente predominância: a) quantitativa; b) econômica; c) funcional, segundo a finalidade global; e d) operacional, segundo o adimplemento e a continuidade;*
5. *verifique se as atividades possuem unidade funcional: finalidade comum, interdependência, mesma lógica operacional, responsabilidade integrada e ausência de utilidade independente para a contratante;*
6. *para cada parcela candidata a enquadramento próprio, teste cumulativamente autonomia material, funcional, econômica, gerencial e contratual; e*
7. *somente depois escolha a categoria e o subitem nacional provável.*

Não presuma predominância por palavras-chave, pelo título do objeto ou pela presença de determinada profissão. Quando número de postos, horas, valor, centralidade funcional e relevância operacional não convergirem, explique a divergência. Se os documentos não permitirem resolver a predominância, declare expressamente a incerteza e não eleja artificialmente um subitem principal.

QUADRO DE COMPOSIÇÃO PARA MÚLTIPLOS PERFIS

- *Nos contratos com múltiplos perfis, apresente quadro com grupo funcional, perfis abrangidos, quantidade, horas ou jornada, valor, proporção e função no objeto. Use "não localizado" para dado ausente.*
- *A quantidade de profissionais demonstra dimensão, não necessariamente predominância material. O valor demonstra peso econômico, não necessariamente centralidade funcional. Confronte ambos com finalidade e adimplemento.*
- *Não associe automaticamente limpeza, TI, design, administração, operação, supervisão ou qualquer profissão a subitem próprio. O cargo identifica o recurso; o enquadramento depende da prestação econômica em que ele se insere.*

PORTA QUALITATIVA PARA PARCELAS AUTÔNOMAS E RESULTADO HÍBRIDO

- *Reconheça parcela autônoma somente quando houver evidência convergente de: a) objeto material independente; b) resultado próprio e identificável; c) utilidade independente para o contratante; d) preço ou remuneração segregável; e) medição e aceite próprios; f) obrigações contratuais independentes; g) equipe e gestão próprias, quando pertinentes; h) possibilidade real de contratação separada naquele contexto; e i) ausência de dependência funcional em relação ao objeto principal.*
- *Preço ou medição própria é condição relevante, mas nunca suficiente. A separação em itens, grupos, cargos, planilhas, postos ou centros de custo não comprova autonomia material ou funcional.*
- *Atividade complementar, instrumental ou necessária ao funcionamento da solução permanece absorvida pela prestação unitária quando não possuir utilidade independente, ainda que tenha equipe, quantidade ou preço próprio.*
- *Contrato com múltiplos perfis integrados a uma finalidade comum não é híbrido. Contrato de mão de obra diversificada também não é híbrido apenas porque os trabalhadores exercem profissões diferentes.*

Antes da conclusão, responda às perguntas abaixo sem atribuir pontos:

1. *Qual obrigação material define o adimplemento?*
2. *Qual utilidade econômica principal é recebida pelo contratante?*
3. *Os profissionais constituem a utilidade principal ou são recursos organizados para executar o serviço?*
4. *Quem transforma necessidades e prioridades em tarefas concretas?*
5. *Quem responde tecnicamente por erros, defeitos, correções, qualidade e funcionamento?*
6. *Existem entregáveis técnicos efetivos?*
7. *Os entregáveis possuem aceite, homologação, rastreabilidade ou obrigação de correção?*
8. *A simples ocupação dos postos satisfaz o contrato?*
9. *A contratada mantém autonomia organizacional?*
10. *A experiência exigida no atestado se refere principalmente ao objeto técnico ou à administração do contingente?*
11. *A remuneração por postos constitui apenas técnica de cálculo ou revela que a própria disponibilidade é o objeto econômico?*
12. *Há parcelas material e economicamente autônomas?*

As respostas devem ser confrontadas qualitativamente. Não conte quantas respostas apontam para cada lado. Identifique qual configuração explica de modo mais coerente o contrato como um todo.

REGRAS DE CLASSIFICAÇÃO

SERVIÇO TÉCNICO ESPECÍFICO

- *Indique serviço técnico específico quando o documento atribuir à contratada obrigação própria de executar atividade de software e houver convergência material entre:*

a) objeto técnico determinado;
b) organização empresarial;
c) responsabilidade por qualidade, falhas e correções;
d) entregáveis técnicos efetivos;
e) critérios de aceite ou homologação;
f) medição de produtos, qualidade, produtividade ou desempenho; e
g) direção dos profissionais preservada pela contratada.

- *Esse resultado do ISS não é afastado por: a) dedicação exclusiva de mão de obra; b) continuidade; c) presença nas dependências do tomador; d) trabalho remoto ou híbrido; e) remuneração mensal; f) pagamento por posto, perfil ou hora; g) quantitativo mínimo de profissionais; h) controle administrativo de frequência; i) repactuação; j) planilha de custos trabalhistas; ou k) qualificação individual dos profissionais.*
- *A inexistência de preço autônomo por funcionalidade, produto ou entrega não afasta serviço técnico específico.*
- *O pagamento por postos pode coexistir com serviço técnico quando os postos forem unidade de dimensionamento ou cálculo, mas a contratada somente cumprir a obrigação mediante entrega técnica conforme.*
- *A definição de backlog, requisitos, prioridades e critérios de aceite pelo contratante não afasta serviço técnico se a contratada permanecer responsável por organizar a execução e entregar os resultados.*

FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA

- *Indique fornecimento de mão de obra somente quando o conjunto documental demonstrar que a utilidade econômica principal consiste na colocação de capacidade laboral à disposição do tomador.*

- *A conclusão deve estar apoiada em convergência material entre elementos como:*

a) obrigação principal de manter trabalhadores disponíveis;
b) adimplemento reconhecido essencialmente pela presença, jornada ou ocupação dos postos;
c) ausência ou irrelevância de entregáveis técnicos próprios;
d) ausência de responsabilidade empresarial efetiva por produtos, qualidade e correções;
e) utilização dos profissionais segundo demandas e rotinas definidas diretamente pelo tomador;
f) direção cotidiana e individual exercida pelo tomador;
g) atuação da contratada concentrada em recrutamento, alocação, reposição, substituição e administração do contingente; e
h) atestado predominantemente voltado à manutenção ou gestão de trabalhadores.

- *Postos, perfis, horas, jornada, presença, dedicação exclusiva de mão de obra, reposição de ausências e documentação trabalhista não bastam para indicar o subitem 17.05 sem evidência adicional de que os trabalhadores constituem a utilidade principal.*
- *Antes de indicar o subitem 17.05, responda expressamente:*

a) a ocupação dos postos sem entrega técnica conforme satisfaz o contrato?
b) os produtos e resultados são inexistentes, meramente nominais ou acessórios?
c) a contratada não responde efetivamente por falhas, correções e qualidade?
d) o tomador pode utilizar e dirigir diretamente os trabalhadores segundo suas rotinas?
e) a atuação empresarial da contratada se limita predominantemente à gestão laboral?

- *Se essas questões não demonstrarem predominância da disponibilidade laboral, não indique o subitem 17.05 apenas com fundamento na unidade de pagamento.*

RESULTADO HÍBRIDO

- *Indique resultado híbrido somente quando existirem parcelas:*

a) materialmente autônomas;
b) economicamente autônomas;
c) identificáveis separadamente;
d) dotadas de unidades próprias;
e) dotadas de preços próprios ou critérios de valoração independentes;
f) submetidas a medições e aceites independentes; e
g) passíveis de faturamento separado sem decomposição artificial.

- *A coexistência de atividades técnicas e profissionais alocados dentro de um único serviço não caracteriza, por si só, resultado híbrido.*
- *A existência de diferentes perfis profissionais também não caracteriza parcelas tributárias autônomas.*

RESULTADO INCONCLUSIVO

- *Indique resultado inconclusivo quando:*

a) objeto, responsabilidade, entregáveis, direção, atestados e remuneração apresentarem contradição material não resolvida;
b) não for possível identificar quem organiza e dirige a execução;
c) não for possível determinar qual obrigação define o adimplemento;
d) os entregáveis forem apenas nominais e o documento não esclarecer sua função;
e) houver cláusulas incompatíveis sem possibilidade de identificar predominância; ou
f) faltarem informações essenciais.

- *Não escolha o subitem 17.05 apenas porque o preço é calculado por postos.*
- *Não escolha subitem do grupo 1 apenas porque o título menciona desenvolvimento de software.*
- *A impossibilidade de classificação segura deve ser declarada, sem escolha forçada de subitem.*

ESCOLHA DO SUBITEM DO GRUPO 1
Caso o resultado seja serviço técnico específico:

- *identifique a atividade predominante efetivamente descrita;*
- *indique o subitem que melhor corresponda à obrigação principal;*
- *não fragmente artificialmente um serviço integral em vários subitens apenas porque ele envolve fases ou competências diferentes;*
- *trate programação, testes, requisitos, arquitetura, documentação e correções como componentes do serviço integral quando o termo os apresentar como ciclo único e inseparável;*
- *indique mais de um subitem apenas quando houver parcelas material e economicamente autônomas;*
- *se o documento não permitir distinguir com segurança entre dois ou mais subitens do grupo 1, declare a*

impossibilidade de indicação precisa.

CONTROLE FINAL CONTRA ERROS DE CLASSIFICAÇÃO

Antes de concluir, verifique obrigatoriamente:

- *A conclusão foi influenciada apenas pela expressão "dedicação exclusiva de mão de obra"?*
- *A unidade posto ou hora foi indevidamente tratada como objeto tributário?*
- *O quantitativo do atestado foi confundido com a natureza da experiência?*
- *Produtos, homologação, qualidade e obrigação de correção foram tratados como meros acessórios sem análise de seu conteúdo?*
- *Fiscalização e definição de prioridades foram confundidas com direção cotidiana dos trabalhadores?*
- *Foi exigido indevidamente preço autônomo por produto para reconhecer serviço técnico?*
- *A análise contou indícios em vez de identificar a obrigação principal?*
- *Foi utilizada cláusula que deveria ter sido desconsiderada?*
- *A simples presença dos profissionais realmente satisfaria o contrato?*
- *A conclusão explica de forma coerente objeto, atestado, responsabilidade, organização, medição e remuneração?*

Se qualquer resposta revelar erro metodológico, refaça a análise antes de apresentar o resultado.

FORMATO OBRIGATÓRIO DA RESPOSTA

1. *SÍNTESE DO OBJETO*

Apresente descrição objetiva em até dois parágrafos.

Informe:

- *o objeto formal;*
- *a necessidade atendida;*
- *a utilidade econômica principal;*
- *a função desempenhada pelos profissionais; e*
- *a obrigação que define o adimplemento.*

Informe expressamente se a mão de obra constitui o objeto econômico ou meio de execução empresarial.

1-A. COMPOSIÇÃO, PREDOMINÂNCIA E UNIDADE FUNCIONAL

Apresente:

- *quadro de composição quando houver múltiplos perfis, itens ou atividades;*
- *predominância quantitativa, econômica, funcional e operacional;*
- *convergências ou divergências entre essas dimensões;*
- *finalidade comum e interdependência dos componentes;*
- *conclusão sobre unidade funcional; e*
- *informações ausentes que impeçam afirmar predominância.*

2. *ANÁLISE DOS ATESTADOS EXIGIDOS*

Informe:

- *localização;*
- *transcrição integral das exigências relevantes;*
- *objeto da experiência;*
- *escala operacional;*
- *classificação da aptidão;*
- *predominância técnica ou de gestão, quando houver;*
- *coerência ou contradição com os demais eixos; e*
- *repercussão para o enquadramento.*

3. *QUADRO FARO DE EVIDÊNCIAS*

Use as colunas:

- *eixo;*
- *trecho do termo;*
- *localização;*
- *interpretação;*
- *natureza do elemento: conclusivo, relevante ou contextual.*

Não trate elementos contextuais isoladamente como conclusivos.

4. *TESTE DO ADIMPLEMENTO E DA ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL*

Responda expressamente:

- *se a presença dos profissionais basta para cumprir o contrato;*

- *quais resultados são necessários;*
- *quem responde por falhas e correções;*
- *quem organiza e distribui o trabalho;*
- *se há ordens diretas aos profissionais;*
- *se os entregáveis são efetivos ou nominais; e*
- *qual função econômica os profissionais desempenham.*

Inclua o teste contrafactual da equipe completa com resultado insuficiente e da falta de profissional com resultados integralmente atingidos. Identifique, em subtópico próprio, os elementos determinantes que impedem o subitem 17.05, quando existentes.

5. CONTRADIÇÕES E CONVERGÊNCIAS

Compare:

- *objeto;*
- *finalidade;*
- *atestados;*
- *responsabilidade;*
- *entregáveis;*
- *aceite;*
- *medição;*
- *remuneração;*
- *organização; e*
- *direção da execução.*

Explique as contradições sem resolvê-las por soma de indícios.

5-A. PARCELAS CANDIDATAS E TESTE DE AUTONOMIA

Para cada parcela candidata, informe se há objeto, resultado, utilidade, preço, medição, aceite, obrigações e gestão independentes, possibilidade concreta de contratação separada e ausência de dependência funcional. Conclua expressamente se a parcela é autônoma, acessória/instrumental ou indeterminada.

6. RESULTADO INDICATIVO

Escolha somente uma categoria:

- *serviço técnico específico;*
- *fornecimento de mão de obra;*
- *híbrido; ou*
- *inconclusivo.*

Fundamente pela obrigação que define o adimplemento, pela utilidade econômica e pela organização empresarial. Não utilize pontuação.

7. SUBITEM NACIONAL PROVÁVEL

Indique:

- *o subitem específico do grupo 1;*
- *o subitem 17.05;*
- *a segregação das parcelas; ou*
- *a impossibilidade de indicação.*

Não informe código municipal.

8. ORIENTAÇÃO DE FATURAMENTO

Sugira descrição fiscal coerente com:

- *a obrigação principal;*
- *o serviço, solução, funcionalidade, produto ou resultado;*
- *a competência;*
- *as Ordens de Serviço;*
- *os critérios de medição; e*
- *os ajustes ou glosas.*

Se o resultado for serviço técnico, não descreva a nota apenas como "disponibilização de profissionais" por causa da unidade de cálculo.

Se o resultado for fornecimento de mão de obra, não descreva artificialmente produtos técnicos inexistentes.

Recomende faturamento segregado somente quando houver parcelas material e economicamente autônomas.

Não invente valores, alíquota ou código de NFS-e.

9. REGRA ESPACIAL, RETENÇÃO E BASE DE CÁLCULO

Indique:

- *a regra geral do estabelecimento prestador para os serviços do grupo 1;*
- *a regra específica do art. 3º, XX, para o subitem 17.05;*
- *o Município indicado pelo documento, quando identificável;*
- *a necessidade de confirmar o estabelecimento juridicamente relevante;*
- *a referência nacional da base de cálculo como preço do serviço; e*
- *os pontos que dependem da legislação municipal, incluindo: a) alíquota; b) retenção; c) responsabilidade tributária; d) código de NFS-e; e) cadastro; f) obrigações acessórias; g) tratamento das glosas; h) momento de recolhimento; e i) regras aplicáveis a prestador estabelecido em outro Município.*

ALERTA PREVIDENCIÁRIO AUTÔNOMO — CESSÃO DE MÃO DE OBRA

Sem alterar o resultado do ISS, examine separadamente se o termo contém elementos que projetem:

- *colocação não eventual de trabalhadores à disposição;*
- *execução nas dependências da contratante ou em local de terceiro por ela indicado, que não pertença à prestadora; e*
- *serviço contínuo destinado a necessidade permanente da contratante.*

Para cada requisito, transcreva a evidência e informe sua localização. Se o local de execução não estiver definido, registre a insuficiência, especialmente em trabalho remoto ou híbrido.

Informe ainda:

- *que direção preservada pela prestadora e pagamento por resultado não afastam automaticamente a cessão de mão de obra no plano previdenciário;*
- *que a presença de cessão de mão de obra não determina o subitem 17.05 do ISS;*
- *que a retenção previdenciária não decorre apenas da cessão de mão de obra e depende da correspondência da atividade com as hipóteses normativas aplicáveis; e*
- *que o termo de referência permite identificar riscos e o modelo projetado, mas não certifica a execução, a retenção nem a permanência no Simples Nacional.*

Não escolha percentual de retenção nem conclua pela exclusão do Simples Nacional sem os elementos normativos e fáticos necessários.

Apresente o alerta previdenciário em conclusão própria, sem modificar a categoria escolhida no RESULTADO INDICATIVO do ISS. Se os requisitos não puderem ser confirmados pelo termo de referência, classifique o alerta como condicionado ou insuficiente, sem presumir inexistência de cessão de mão de obra.

10. SUFICIÊNCIA E LIMITAÇÕES

Classifique a documentação como:

- *suficiente;*
- *condicionada; ou*
- *insuficiente.*

Relacione expressamente:

- *informações ausentes;*
- *contradições;*
- *cláusulas desconsideradas;*
- *documentos necessários à confirmação;*
- *limitações da análise exclusivamente documental; e*
- *elementos que somente podem ser verificados na execução.*

CONCLUSÃO DE CONTROLE

Finalize com declaração objetiva contendo:

- *a categoria escolhida;*
- *a obrigação que define o adimplemento;*
- *a função econômica dos profissionais;*
- *o subitem nacional provável;*
- *a existência ou não de parcelas segregáveis;*
- *a regra espacial nacional; e*
- *o grau de suficiência documental.*