



Solução de Consulta nº 201 - Cosit

Data 11 de julho de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

SIMPLES NACIONAL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CONCEITO. OPERAÇÃO DE VEÍCULOS.

A cessão de mão de obra referida na Lei Complementar nº 123, de 2006, é interpretada em harmonia com o conceito definido no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991. Por seu turno, o serviço de operador de veículos, se prestado mediante cessão ou locação de mão de obra, constitui causa de vedação ao ingresso no Simples Nacional ou de exclusão desse mesmo regime tributário.

Dispositivos Legais: Art. 17, XII, e art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123/2006; e art. 219 do Regulamento da Previdência Social.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta que não trata de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária e que não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haveria dúvida.

Dispositivos Legais: Arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235/1972 e arts. 3º, § 2º, IV, e 18, I e II, da IN RFB nº 1.396/2013.

Relatório

Trata-se de consulta, apresentada em outubro de 2013, sobre o conceito de cessão de mão de obra para fins de aplicação do disposto no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (fls. 2), lei que trata do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

1.1. A interessada, em suma, afirma que “(...) é prestadora de serviços de transporte rodoviário intermunicipal de cargas enquadrada no regime do Simples Nacional e pretende contratar funcionários para o cargo de motorista carreteiro – CBO 7825-10 – e alocá-los para trabalhar em outra empresa” (fls. 2). Em adição, explica que “(...) a empresa irá fornecer somente os motoristas para a outra empresa, não sendo uma locação de seus veículos com motoristas (...)” (fls. 3).

1.2. Por fim, a interessada apresenta os seguintes questionamentos:

1.2.1. Uma vez não elucidado na Lei Complementar nº 123/2006 a definição de cessão ou locação de mão de obra, a operação pretendida pela consulente enquadra-se como sendo cessão de mão de obra? Deverá a consulente adotar a definição de cessão de mão de obra prevista no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991?

1.2.2. A operação a ser realizada pela consulente se enquadra como cessão de mão de obra, já que o § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 restringiria as situações que se enquadrariam como cessão de mão de obra prevista no § 3º do referido dispositivo?

1.2.3. “Pode a empresa executar este tipo de cessão de mão de obra, caso esta operação seja considerada como cessão de mão de obra, caso opte por desenquadrar-se do regime do Simples Nacional?”

Fundamentos

2. Delimitando a presente consulta, parte-se da premissa de que a consulta versa exclusivamente sobre a interessada “(...) ser prestadora de serviços de transporte rodoviário intermunicipal de cargas enquadrada no regime do Simples Nacional e pretende contratar funcionários para o cargo de motorista carreteiro – CBO 7825-10 – e alocá-los para trabalhar em outra empresa” (fls. 2). Considera-se, ainda, que a interessada deixaria de se dedicar à atividade exclusiva de prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas e passaria a prestar, mediante a cessão de mão de obra, o serviço de condução de veículos, fornecendo “(...) somente os motoristas para a outra empresa, não sendo uma locação de seus veículos com motoristas” (fls. 3, grifado).

3. A Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n.º 2, de 27 de janeiro de 2012 (Despacho de Aprovação Cosit n.º 2/2012), disponibilizada na página eletrônica da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ¹, apesar de possuir foco diferente (pois trata da locação de veículos com condutores), elucida o questionamento elencado no subitem 1.2.1. acerca do conceito de cessão de mão de obra para fins de aplicação do disposto no inciso XII do art. 17 da Lei Complementar n.º 123/2006. Possível referenciar, ainda, a SCI Cosit n.º 27, de 13 de setembro de 2013, também disponibilizada na página eletrônica da RFB: “Importa ressaltar que a cessão de mão de obra referida na Lei Complementar n.º 123, de 2006, está conceituada, no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991” (grifado).

Regulamento da Previdência Social.

Art. 219. (...)

§ 1º (...) entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

SCI Cosit n.º 2/2012.

1

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/solucoesconsultaInterna/default.htm>

9. Por seu turno, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999, repete a Lei nº 8.212, de 1991, no que se refere ao conceito de cessão de mão-de-obra, e lança mão do permissivo legal [§ 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991] para enquadrar nesse conceito os serviços de operação de máquinas, equipamentos e veículos. Confira-se:

Art. 219.

.....

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no **caput** os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

[...]

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

[...].

10. De se notar que o conceito de cessão de mão-de-obra encontra-se delineado na Lei nº 8.212, de 1991, e que a relação de atividades enquadradas nesse conceito decorre da citada Lei e do RPS. À Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, coube tão somente reproduzir o conceito legal e definir o que vem a ser “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação [de trabalhadores] à disposição da empresa contratante”, conforme se verifica a partir da análise de seu art. 115:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

11. No que se refere à possibilidade ou não de determinadas empresas aderirem ao Simples Nacional, o inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, assim dispõe:

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;”

12. Importa ressaltar que a cessão de mão-de-obra referida na Lei Complementar nº 123, de 2006, está conceituada, no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...) [destaques no original].

4. Nesse ponto, importa referenciar o entendimento externado na SCI Cosit nº 13, de 11 de julho de 2012 (igualmente disponibilizada na página eletrônica da RFB) de que “(...) se determinada atividade constar da relação de serviços sujeitas a retenção [§ 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999], este fato, por si só, é insuficiente para caracterizar a vedação [ou seja, impedimento à opção pelo Simples Nacional]. Pode haver a vedação ou não. Se o serviço for prestado mediante locação de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra, haverá impedimento à opção, caso contrário, não havendo outro motivo impeditivo, a opção poderá ser exercida” (grifado). Observa-se, ainda, que a SCI Cosit nº 13/2012 aproxima o conceito de locação de mão-de-obra

ao de cessão de mão-de-obra, amparando-se no Parecer Cosit n.º 69, de 10 de novembro de 1999.

SCI Cosit n.º 13/2012.

Assunto: Simples Nacional

CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE SERVIÇOS DO ART. 219 DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPS), APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048, DE 6 DE MAIO 1999, PARA DETERMINAR A VEDAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL.

Não se deve utilizar a relação dos serviços taxativamente relacionados no § 2º do art. 219 do RPS, com a pormenorização das tarefas contidas nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, para fins de vedação à opção pelo Simples Nacional.

Há que se observar o caso concreto, ou seja, se determinada atividade constar da relação de serviços sujeitas a retenção, este fato, por si só, é insuficiente para caracterizar a vedação. Pode haver a vedação ou não. Se o serviço for prestado mediante locação de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra, haverá impedimento à opção, caso contrário, não havendo outro motivo impeditivo, a opção poderá ser exercida.

(...)

10. Os conceitos de cessão de mão-de-obra e empreitada, bem como os serviços sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, constam, de forma mais detalhada, dos arts. 115 a 119 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, os quais dispõem:

(...)

15. Esta Coordenação, por meio do Parecer Cosit n.º 69, de 10 de novembro de 1999, havia assentado o entendimento de que a pessoa jurídica que se

dedicasse à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra estaria impedida de exercer a opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

15.1. Os conceitos de cessão de mão-de-obra e empreitada têm utilização corrente na área previdenciária, sendo pouco comum nos demais ramos do direito tributário. Por essa razão, buscou-se na legislação previdenciária a compreensão e o alcance desses conceitos para solucionar a consulta em tela.

15.2. O referido Parecer Cosit, acertadamente, equiparou os conceitos de locação de mão-de-obra ao de cessão de mão-de-obra. Entretanto, pouco aprofundou o estudo sobre as características da empreitada, restringindo-se a diferenciá-la daqueles institutos quanto à apresentação do resultado.

(...).

Parecer Cosit nº 69/1999.

6. Em se tratando de locação da mão-de-obra, pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.

7. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou

contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

8. A legislação aplicável ao SIMPLES, relativamente ao aspecto discutido, estabelece a vedação para as pessoas jurídicas que tenham como atividade a locação de mão-de-obra. Assim, onde a atividade referida for o objeto da pessoa jurídica, estará caracterizada a vedação a sua opção pela sistemática de pagamento de que trata o SIMPLES.

(...)

10. A diferenciação básica existente entre a empreitada e a locação de mão-de-obra, portanto, é obtida pelo modo de encarar a obrigação de fazer. Se o que é ajustado limita-se ao fornecimento da mão-de-obra, sob controle e supervisão do locatário, temos a locação de mão-de-obra. Se o que é ajustado restringe-se à apresentação de um resultado, defrontamos com a empreitada. (...).

4.1. Discorrendo acerca de características da cessão de mão de obra, a Solução de Consulta Cosit nº 72, de 28 de março de 2014 (também disponibilizada na página eletrônica da RFB), destaca como necessária a efetiva disponibilização dos trabalhadores da prestadora à tomadora, que é a contratante do serviço.

Solução de Consulta Cosit nº 72/2014.

11. Como explicitado na Instrução Normativa RFB nº 971/09, na cessão de mão de obra entende-se **por disponibilização de trabalhadores a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante**, nas dependências desta ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos. Tal conceituação, que à primeira vista parece tautológica, permite – quando bem entendida – que se afira a efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que a empresa contratada quando cede seus trabalhadores com eles não pode contar para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante, na qual - mediante cessão de mão-de-obra - prestará o serviço avençado.

12. Enfrentemos agora a questão da continuidade dos serviços prestados por meio de cessão de mão-de-obra. **Por expressa disposição da Instrução Normativa RFB nº 971**, acima colacionada, no parágrafo 2º do artigo 115, **a continuidade da prestação dos serviços** não deve ser entendida como um tempo, ou ainda uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços e sim **deve ser aferida quanto à necessidade da contratante**, ou seja, se a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço. Com exemplo se entende melhor: a prestação de um serviço de manutenção de uma máquina ou um equipamento é uma necessidade contínua de uma empresa que possua tal máquina ou equipamento, sob pena de não poder utilizar o seu bem por falha na manutenção deste. Agora, a periodicidade dessa manutenção depende do tipo de equipamento, de seu uso, de sua condição de uso, de sua idade, etc...Logo, se realizada com disponibilização de pessoal, e nas dependências da contratante ou onde ela indicar, a prestação de serviços de manutenção será mediante cessão de mão-de-obra, e, portanto, deverá sofrer a antecipação tributária previdenciária instituída pela Lei nº 9.711, de 1998.

13. Assentemos. Ocorre prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra quando a prestadora disponibiliza seus trabalhadores (deixando de com eles contar para outras tarefas que não as contratadas no caso em análise), para prestar serviços que sejam de necessidade contínua da tomadora, nas dependências dela, ou em local por ela indicado.

(...) [destaques no original].

5. Importa destacar que, caso a forma de prestação dos serviços se enquadre no conceito de locação ou de cessão de mão de obra dado pelo § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991, é mandamental e expressa a vedação de recolhimento dos tributos na forma do Simples Nacional que consta do inciso XII do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, independentemente de a empresa sujeitar-se à retenção na fonte dos 11% (onze por cento) de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e o art. 219 do Regulamento da Previdência Social.

5.1. De fato, a única ressalva à referida vedação definida pelo art. 17, XII, da Lei Complementar nº 123/2006 encontra-se expressa no art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123/2006. Dispositivo esse que deixa claro que, das atividades prestadas mediante cessão ou locação de mão de obra, somente as previstas no § 5º-C do referido artigo são permitidas aos optantes do regime tributário do Simples Nacional. E, entre elas, não está referenciada atividade de motorista, condutor ou operador de veículos, inclusive, caminhões (fls. 2). Destarte, considerando todo o exposto, tem-se que, se prestada mediante cessão ou locação de mão de obra, a prestação de serviço de operador de veículos constitui causa de vedação ao ingresso no Simples Nacional ou de exclusão desse mesmo regime tributário.

Lei Complementar nº 123/2006.

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

(...)

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

(...)

Art. 18. (...)

(...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do **caput** do art. 13 desta

Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

(...)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

(...)

§ 5º-H. A vedação de que trata o inciso XII do **caput** do art. 17 desta Lei Complementar não se aplica às atividades referidas no § 5º-C deste artigo.

5.2. Assim, quanto ao questionamento transcrito no subitem 1.2.2. (*A operação a ser realizada pela consulente se enquadra como cessão de mão de obra, já que o § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 restringiria as situações que se enquadrariam como cessão de mão de obra prevista no § 3º do referido dispositivo?*), responde-se que, se o serviço de operador de veículos (motorista ou condutor) for prestado mediante cessão ou locação de mão de obra, constitui causa de vedação ao ingresso no Simples Nacional ou de exclusão desse mesmo regime tributário. Em adição, tal fato verifica-se independentemente da relação dos serviços enumerados no § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 ou no § 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, com a pormenorização das tarefas contidas nos arts. 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

6. Quanto ao questionamento transcrito no subitem 1.2.3. (“Pode a empresa executar este tipo de cessão de mão de obra, (...), caso opte por desenquadrar-se do regime do Simples Nacional?”), não se trata de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária, mesmo porque a interessada não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haveria dúvida. Nos termos do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, regulamentado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, o instituto da consulta tributária tem por objetivo o esclarecimento de dúvidas sobre a interpretação de dispositivos dúbios, obscuros ou de difícil compreensão da

legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela RFB (arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235/1972 e arts. 3º, § 2º, IV, e 18, I e II, da IN RFB nº 1.396/2013).

Conclusão

7. Considerando todo o exposto, responde-se objetivamente à consulente que a cessão de mão de obra referida na Lei Complementar nº 123, de 2006, é interpretada em harmonia com o conceito definido no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 1º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social. Por seu turno, o serviço de operador de veículos (motorista ou condutor), se prestado mediante cessão ou locação de mão de obra, constitui causa de vedação ao ingresso no Simples Nacional ou de exclusão desse mesmo regime tributário.

8. No que diz respeito ao subitem 1.2.3. (“Pode a empresa executar este tipo de cessão de mão de obra, (...), caso opte por desenquadrar-se do regime do Simples Nacional?”), a consulta é ineficaz, visto que não se trata de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária, mesmo porque a interessada não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haveria dúvida (arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235/1972 e arts. 3º, § 2º, IV, e 18, I e II, da IN RFB nº 1.396/2013).

À consideração superior.

Assinado digitalmente

PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS
Auditor-Fiscal da RFB – Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit