



Solução de Consulta nº 31 - Cosit

Data 26 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

TRANSPORTE MUNICIPAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Os serviços de transporte municipal de passageiros não podem ser prestados mediante cessão de mão-de-obra por optantes pelo Simples Nacional. O fato de os serviços não serem prestados exclusivamente a uma só tomadora não é suficiente para descaracterizar eventual cessão de mão-de-obra.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, XII, art. 18, § 5º-B, XIII, § 5º-H; IN RFB nº 971, de 2009, art. 115.

Relatório

A interessada formula consulta acerca da correta interpretação da legislação pertinente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. A consulente informa que suas filiadas exploram o transporte rodoviário municipal de funcionários das contratantes, mediante fretamento por prazo indeterminado, com itinerários e horários predeterminados, mas sem dedicação exclusiva a uma só (i.e., veículos e motoristas atuam para mais de uma contratante, em horários alternados). Defende que a atividade é tributada pelo Anexo III, descabendo retenção, e que não há cessão de mão-de-obra.

Fundamentos

3. Lê-se na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 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. (cf. red. do art. 2º da LC 128, de 2008; em vigor a partir de 22.12.2008, cf. art. 14, caput)

...

Art. 18...

§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços: (cf. red. do art. 3º da LC 128, de 2008; em vigor a partir de 01.01.2009, cf. art. 14, II)...

XIII – transporte municipal de passageiros; e (cf. red. do art. 3º da LC 128, de 2008; em vigor a partir de 01.01.2009, cf. art. 14, II)...

§ 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. (cf. red. do art. 3º da LC 128, de 2008; em vigor a partir de 01.01.2009, cf. art. 14, II)

4. A questão que se coloca é: qual é a amplitude das exceções abertas pelo § 1º? Vale dizer, quais vedações elas afastam?
5. Em primeiro lugar, a simples leitura do § 1º do art. 17 já revela, de pronto, que ele se refere às vedações do *caput*. Assim, evidentemente, as permissões por ele exaustivamente enumeradas não afastam as vedações do art. 3º, § 4º.
6. Em segundo lugar, observe-se que o § 1º do art. 17 afasta apenas as “*vedações relativas a exercício de atividades*”. Ou seja, restam intocadas as vedações relativas à constituição da empresa (*caput*, incisos II e III) e sua regularidade fiscal (inciso V). Em outras palavras, mesmo se amparada por uma das permissões previstas no § 1º, não poderá optar pelo Simples Nacional a contribuinte: (i) com sócio domiciliado no exterior (*caput*, inciso II); (ii) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal (inciso III); ou (iii) com débito previdenciário, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (inciso V).
7. Em terceiro lugar, dada uma permissão prevista no § 1º, ela afasta as vedações que incidiriam sobre a atividade permitida. P.ex., não fosse a permissão do art. 18, § 5º-B, inciso III, as agências de viagem e turismo não poderiam prestar serviço de transporte turístico intermunicipal nos termos da Lei nº 11.771, de 2008 (ver Solução de Consulta Cosit nº 66, de 30 de dezembro de 2013).
8. Neste ponto, é interessante observar que a Lei Complementar nº 123, de 2006, apresenta algumas permissões *objetivas* e outras *subjetivas*.

9. São **objetivas** as permissões que dizem respeito a atividades praticadas por qualquer pessoa jurídica. P.ex., permite-se aos optantes pelo Simples Nacional a prestação dos serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral (art. 18, § 5º-B, inciso IX). Destarte, qualquer pessoa jurídica pode prestar essas atividades e optar pelo Simples Nacional – desde que cumpridos os demais requisitos, é claro.

10. São **subjetivas** as permissões que dizem respeito a atividades praticadas por pessoas jurídicas determinadas. P.ex., as já citadas agências de viagem e turismo. Nesses casos, na medida em que estão destituídas de qualquer ressalva em sentido contrário, essas permissões subjetivas abrangem **todas** as atividades pertinentes a essas pessoas jurídicas, prestadas em caráter privativo ou não, desde que essas atividades constem da legislação que lhes é própria. Inclusive as que seriam vedadas às outras categorias, conforme se lê no § 1º do art. 17: “*as vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que...*”. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 66, de 2013.

11. *In casu*, a permissão *objetiva* concedida ao transporte municipal de passageiros (art. 18, § 5º-B, inciso XIII) por acaso afasta eventual vedação ao *modo* de sua prestação, p.ex., mediante cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, inciso XII)?

12. A RFB tem algumas orientações relativas à locação de veículos com motorista, que podem auxiliar na interpretação da questão posta. Ao tempo do extinto Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 4 de maio de 2007, já dizia que:

Artigo único. Pode optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica que explore contrato de locação de veículos, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra de motorista, desde que não se enquadre em qualquer das demais vedações legais a tal opção.

13. De acordo com esse entendimento, na locação de veículos com motorista não se caracteriza a cessão de mão-de-obra, como se vê na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 30 de abril de 2007, que deu origem ao Ato acima:

Pode optar pelo Simples a pessoa jurídica que explore contrato de locação de veículos, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra de motorista, uma vez que não fica caracterizada a locação de mão-de-obra, e desde que não se enquadre em qualquer das demais vedações legais a tal opção.

14. Esse entendimento foi mantido para o Simples Nacional, como se observa na Solução de Consulta Interna Cosit nº 27, de 13 de setembro de 2013, assim ementada:

Pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de veículos, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra necessária à sua utilização, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção.

15. Ocorre que essa Solução de Consulta Interna (assim como a Solução de Consulta Cosit nº 64, de 30 de dezembro de 2013) vê, na locação de veículos com motorista, uma cessão de mão-de-obra “meramente incidental”, insuscetível de causar a exclusão do Simples Nacional:

26. Com relação à locação de veículo com motorista, caso a forma de prestação dos serviços se enquadre no § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, restará caracterizada a cessão de mão-de-obra. Entretanto, essa cessão de mão-de-obra é meramente incidental, não se revestindo em fundamento razoável para obstar a adesão ao Simples Nacional das empresas que se dedicam à locação desses bens.

16. Contudo, a Solução de Consulta Cosit nº 201, de 11 de julho de 2014, chama atenção para o fato de que, se o serviço de motorista for prestado mediante cessão ou locação de mão de obra, constitui, sim, causa de vedação ao ingresso no Simples Nacional:

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.

17. Isso fica claro a partir do momento em que o art. 18, § 5º-H, excepciona à vedação da cessão de mão-de-obra apenas as atividades citadas no § 5º-C – o que não é o caso da locação de veículos, muito menos do transporte municipal de passageiros (citado no § 5º-B). Ou seja, a cessão de mão-de-obra, nesses serviços, veda a opção ao Simples Nacional.

18. O presente caso trata de fretamento contínuo, prestado a pessoas jurídicas para o transporte de seus empregados, por prazo indeterminado, com itinerários e horários predeterminados. A consulente defende que não há cessão de mão-de-obra, porque a atividade não é prestada com dedicação exclusiva a uma só empresa, ou seja, os veículos e motoristas atuam para mais de uma contratante, em horários alternados. Mas seria a exclusividade um requisito essencial à caracterização da cessão de mão-de-obra?

19. A resposta é não, porque a exclusividade não é citada pela IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, entre as características conceituais da cessão de mão-de-obra:

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.

20. Sobre o assunto, tratou a Solução de Consulta Cosit n.º 72, de 28 de março de 2014, nos seguintes termos:

11. Como explicitado na Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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.

21. Em resumo, o fato de os mesmos veículos e motoristas prestarem serviços a mais de uma empresa tomadora, em horários distintos, é irrelevante para descaracterização da cessão de mão-de-obra. E os elementos citados pela consulente são insuficientes para definir se há ou não cessão de mão-de-obra. O que importa é observar a presença ou ausência dos requisitos do art. 115 da IN RFB n.º 971, de 2009, não discutidos pela consulente – o que, de qualquer modo, seria questão de fato (probatória, dúvida quanto à aplicação da legislação tributária, incabível em sede de consulta fiscal), não de direito (dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, esta sim passível de consulta fiscal, cf. art. 1º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, e Solução de Consulta Cosit n.º 320, de 17 de novembro de 2014).

22. Para finalizar, a partir de 2015, estará em vigor a nova redação do art. 17, inciso VI, que assim dispõe:

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

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (cf. red. do art. 1º da LC 147, de 2014; em vigor a partir de 01.12.2015, cf. art. 15, inciso I)

...

23. Observe-se que o dispositivo fala em transporte intermunicipal e interestadual, enquanto a presente consulta trata de transporte municipal, sendo-lhe, sob esse aspecto, inaplicável. No entanto, à semelhança do que pergunta a consulente, ele fala em transporte de trabalhadores sob fretamento contínuo. Então, uma típica dúvida de *interpretação* da legislação seria a seguinte: se essa permissão *objetiva* (art. 17, inciso VI, *in fine*) por acaso afasta a vedação ao *modo* de sua prestação – no caso, mediante cessão ou locação de mão-de-obra (art. 17, inciso XII). A resposta é não, pelos seguintes motivos:

23.1. o § 5º-H do art. 18 permite a cessão de mão-de-obra apenas para as atividades citadas no § 5º-C – o que não é o caso, já que essa atividade foi citada no art. 17, inciso VI;

23.2. s.m.j., a exceção aberta na parte final do inciso VI do art. 17 (referente ao fretamento contínuo) atinge apenas a vedação de sua parte inicial (transporte intermunicipal e interestadual de passageiros), não as vedações dos outros incisos, como o XII (cessão de mão-de-obra);

23.4. considerando o item 23.2, acima, se o art. 17, inciso VI, autorizasse o transporte de trabalhadores mediante cessão de mão-de-obra, ele se limitaria ao transporte *intermunicipal* em área metropolitana, ou seja, a cessão de mão-de-obra no transporte *municipal* de passageiros (art. 18, § 5º-B, inciso XIII) permaneceria vedada. Ora, permitir a cessão de mão-de-obra no intermunicipal e vedá-la no municipal seria concluir que “quem pode o mais não pode o menos”, o que contraria o bom-senso e as mais básicas regras de hermenêutica jurídica (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 200).

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que os serviços de transporte municipal de passageiros não podem ser prestados mediante cessão de mão-de-obra por optantes pelo Simples Nacional. O fato de os serviços não serem prestados exclusivamente a uma só tomadora não é suficiente para descaracterizar eventual cessão de mão-de-obra.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir da Cosit.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit