



---

## Solução de Consulta nº 232 - Cosit

**Data** 15 de maio de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**OPERAÇÃO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. RETENÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.** 1. O serviço de transporte de passageiros sujeita-se à retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, quando executado mediante cessão de mão de obra. 2. A colocação do trabalhador à disposição da empresa contratante, para efeito de caracterização da cessão de mão de obra, ocorre quando o trabalhador é cedido para atuar sob as ordens do tomador dos serviços, que detém o comando das tarefas e fiscaliza a execução e o andamento dos trabalhos. 3. Para fins dessa disponibilização, não é necessário que o trabalhador fique exclusivamente por conta da empresa contratante, bastando que ocorra a colocação do trabalhador à disposição da contratante durante o horário contratado.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 115 a 119.

### **ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

**TRANSPORTE MUNICIPAL DE PASSAGEIROS. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.** A empresa que presta serviço de transporte municipal de passageiros pode optar pelo Simples Nacional, sendo, porém, vedada tal opção se essa prestação de serviços se der mediante cessão ou locação de mão de obra, hipótese em que a empresa não ficará sujeita à retenção previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, mas à exclusão do Simples Nacional.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, VI, e XII; art. 18, § 5º-B, 5º-C e 5º-H; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 191.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**INEFICÁCIA.** Não produz efeitos a consulta que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere e não contém as informações necessárias à elucidação da matéria.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, III, § 8º, e art. 18, I e XI.

## Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal relativa ao instituto da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e ao enquadramento da Consultante no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

2. Informa a Consultante que tem como ramo de atividade a fabricação de artefatos de borracha e que contratou uma empresa para o serviço de transporte de seus funcionários no trajeto residência/trabalho/residência. Informa, também, que, para essa prestação de serviços, a contratada é obrigada a disponibilizar ônibus com motorista, sendo emitida nota fiscal de prestação de serviços com a seguinte descrição: “16.03/492990101 – Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento municipal”.

3. Afirma, ainda, que a empresa contratada não destaca a retenção previdenciária, sob a alegação de que “não faz cessão de mão de obra”, pois seus empregados não ficariam a serviço da contratante, uma vez que “continua contando com a força de trabalho de seus funcionários para outros serviços, e não apenas ao transporte para a contratante, podendo realizar outras locações contando com a mesma mão de obra e seus colaboradores estão unicamente sob o seu poder de comando”.

4. Por fim, salienta que a empresa contratada é optante pelo Simples Nacional, sendo tributada na forma do Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

5. Diante disso, apresenta as seguintes indagações:

1) Para os serviços abaixo descritos, haverá a retenção previdenciária?

a) 16.03/492990101 – Transporte rodoviário coletivo de passageiros sob regime de fretamento municipal

b) 16.03/492300201 – Serviço de transporte de passageiros – Locação de automóveis com motorista.

2) Qual é a definição, no âmbito da legislação previdenciária, para o termo “colocação à disposição da empresa contratante” previsto no art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, e no art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991?

3) O fato de a prestadora dos serviços declarar que se enquadra no Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006, exime a responsabilidade da contratante de reter a contribuição previdenciária?

## Fundamentos

6. A presente consulta, em relação aos questionamentos apresentados nos itens 1-a, 2 e 3 acima identificados, preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciar esses questionamentos.

7. O art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe sobre o instituto da retenção na prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e empreitada com a seguinte dicção:

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante **cessão de mão-de-obra**, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.*

[...]

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como **cessão de mão-de-obra** [...]*

*§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:*

[...]

*III - **empreitada de mão-de-obra**; (destacou-se)*

8. Pelos contornos do instituto da retenção trazidos pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que a empresa que contratar determinados serviços mediante **cessão ou empreitada de mão de obra** ficará obrigada a reter e a recolher 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Indispensável, portanto, conhecer as características da contratação mediante cessão de mão de obra e empreitada.

9. O § 3º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, assim conceitua **cessão de mão de obra**:

*Art. 31. [...]*

[...]

*§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como **cessão de mão-de-obra** a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem **serviços contínuos**, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (original sem destaque)*

10. Esse conceito também é trazido na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que explicita, com maior detalhamento, os elementos objetivos dessa definição. Confira-se:

*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. (destacou-se)

11. Segundo a conceituação acima reproduzida, pode-se dizer que ocorre cessão de mão de obra quando a empresa contratada cede trabalhadores, colocando-os à disposição da empresa contratante, para realizar serviços contínuos, em suas dependências ou na de terceiros. Três seriam, assim, os requisitos fundamentais para que a prestação de serviço seja considerada cessão de mão de obra:

- a) os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante;
- b) os serviços prestados devem ser contínuos;
- c) a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros.

12. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pelas conceituações normativas, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

13. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

14. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da **contratante** ou na de **terceiros**, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

15. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), não há que se falar em cessão de mão de obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91.

16. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, verifica-se que esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

17. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores à outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede, do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

18. Enfim, se os trabalhadores se limitarem a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

19. Ainda com referência à colocação do trabalhador à disposição do tomador, transcreve-se, a seguir, excertos da Solução de Consulta Cosit n.º 312, de 6 de novembro de 2014, que apresenta elementos outros para possibilitar a identificação desse requisito:

*10. Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela transfere a essa outra empresa a prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores que cede; abre mão do seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu. Nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Nesse tipo de contrato a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar serviços que são de sua responsabilidade.*

*11. Por outro lado, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre “o ficar a disposição” e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.*

*12. Neste sentido, a doutrina de Andrei Pitten Velloso, Daniel Machado da Rocha e José Paulo Baltazar Júnior (Comentários à Lei do Custeio da*

*Seguridade Social: Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, atualizada até a Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, Porto Alegre: Livraria do Advogado, Edição 2005, páginas 250/251) bem esclarece o conceito de cessão de mão de obra (sublinhou-se):*

É essencial à configuração da cessão de mão-de-obra, pois, que haja subordinação dos segurados ao tomador dos serviços, e não ao cedente. Se os segurados forem subordinados a este, haverá prestação de serviços (gênero), mas não cessão de mão-de-obra (espécie). E, da mesma forma, se forem prestados serviços sem que seja colocada à disposição mão-de-obra, não restará caracterizada cessão de mão-de-obra. [...].

13. A mesma linha de entendimento é encontrada na obra *Comentários à Lei Básica da Previdência Social de Wladimir Novaes Martinez (Tomo I – Plano de Custeio, Lei n.º 8.212/91, Decreto n.º 3.048/99. São Paulo: LTr, Edição 2003, página 502)*, em que é destacado como núcleo do conceito de cessão de mão de obra a disponibilização de pessoal ao tomador, in verbis (sublinhou-se):

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

14. Esse, inclusive, tem sido o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme pode ser constado na ementa de acórdão proferido por esse Tribunal, abaixo transcrita (destacou-se):

**TRIBUTÁRIO. SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE DO ATO.**

1. A prestação de serviços pela empresa contratada, com a utilização de mão-de-obra própria, a qual permanece sob a sua direção e dependência exclusiva, havendo apenas o deslocamento dos trabalhadores até o local da execução, seguindo-se a prestação do serviço sob as ordens da contratada não se confunde com a atividade de locação de mão-de-obra, que pressupõe que a empresa simplesmente coloque os seus empregados à disposição do tomador de serviços, o qual determina as diretrizes de trabalho e comanda a realização do serviço. 2. Não tendo restado evidenciada, na representação fiscal, de forma inequívoca, a cessão de mão-de-obra, deve ser declarado nulo o ato que determinou a exclusão da autora do SIMPLES. (Processo 5004219-72.2013.404.7208, Segunda Turma, D.E. 27/05/2014)

15. É, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê do seguinte precedente (destacou-se):

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.**

1. A ausência de debate, na instância recorrida, dos dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai a incidência da Súmula 282 do STF.  
2. Para efeitos do art. 31 da Lei 8.212/91, considera-se cessão de mão-de-obra a colocação de empregados à disposição do contratante (submetidos ao poder de comando desse), para execução das atividades no estabelecimento do

tomador de serviços ou de terceiros. 3. Não há, assim, cessão de mão-de-obra ao Município na atividade de limpeza e coleta de lixo em via pública, realizada pela própria empresa contratada, que, inclusive, fornece os equipamentos para tanto necessários. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (REsp 488027 / SC, Primeira Turma, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 14/06/2004 p. 163)

16. Deveras, se não houvesse intenção do legislador em condicionar a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, à transferência, ainda que em parte, do comando, orientação e coordenação dos empregados da empresa prestadora de serviço para a empresa contratante (colocação à disposição), bastaria ter estabelecido que essa retenção deveria ocorrer quando uma empresa prestasse serviços contínuos nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados; não precisaria mais nada. Com efeito, não seria necessário definir cessão de mão de obra como sendo a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos. (destaques do original)

20 Como se disse anteriormente, a incidência da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços também ocorrerá quando a contratação de determinados serviços se der mediante **empreitada de mão de obra** (art. 31, § 4º, III, da Lei nº 8.212/1991 e art. 219, § 3º, do RPS). Assim, apresenta-se necessário transcrever, a seguir, a definição de empreitada trazida pela Instrução Normativa nº 971, de 2009, para fins da retenção previdenciária:

Art. 116. **Empreitada** é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. (grifou-se)

21 A cessão de mão-de-obra é originada do chamado *locatio operarum*, com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato. Já a empreitada de mão-de-obra tem sua origem no *locatio operis*, contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes.

22 A empreitada tem como característica principal a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por conseqüência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que, na empreitada, a relação de negócio é estabelecida entre tomador e prestador e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele.

23 Fixadas as características da prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e empreitada, cumpre analisar, a seguir, quais seriam os serviços que, uma vez executados nessas condições, estariam sujeitos ao instituto da retenção.

### Dos serviços sujeitos à retenção

24 A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em seus artigos 117 e 118, relaciona os serviços que estão obrigados à retenção e, em seu artigo 119, dispõe que essas listagens são exaustivas. Confira-se:

*Art. 117. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante **cessão de mão-de-obra ou empreitada**, observado o disposto no art. 149, os serviços de:*

*I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em [...];*

*II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a [...];*

*III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;*

*IV - natureza rural, que se constituam em [...];*

*V - digitação, que compreendam a [...];*

*VI - preparação de dados para processamento [...].*

*Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.*

*Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante **cessão de mão-de-obra**, observado o disposto no art. 149, os serviços de:*

*[...]*

***XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;***

*[...]*

*Art. 119. É **exaustiva** a relação dos serviços sujeitos à retenção, **constante dos arts. 117 e 118**, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.*

*Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa. (original sem destaque)*

25 Cingindo-se a esses dispositivos, verifica-se que o artigo 117 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, relaciona os serviços sujeitos à retenção quando “contratados mediante **cessão de mão de obra ou empreitada**” (g.n.), ao passo que o artigo 118 discrimina aqueles obrigados à retenção se executados “mediante **cessão de mão de obra**” (destacou-se).

26 Como as listagens constantes nos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, são **exaustivas**, para que os serviços prestados fiquem sujeitos à retenção previdenciária de 11%, é indispensável que sejam prestados mediante **cessão de mão de obra ou empreitada**, conforme o caso, e estejam relacionados nas referidas listagens.



27 Informa a Consulente que a empresa contratada disponibiliza ônibus com motorista, “sob regime de fretamento municipal”, para o transporte de seus funcionários. Esses serviços encontram-se sujeitos à retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, somente quando executados mediante cessão de mão de obra, conforme prevê o artigo 118, inciso XVIII, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

28. Não obstante os referidos serviços estejam previstos na legislação previdenciária como sujeitos à retenção previdenciária quando executados mediante cessão de mão de obra, a efetiva subsunção do fato trazido neste processo de consulta à norma descrita no art. 118, inciso XVIII, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, dependerá da constatação da presença, na situação concreta, dos requisitos caracterizadores da “cessão de mão de obra”. Tal verificação, contudo, caberá ao próprio contribuinte, ou ao responsável tributário, servindo os esclarecimentos acima apresentados como elementos para fins dessa análise.

29 Observe-se que o processo de consulta tem como objeto solucionar, exclusivamente, dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária cujo sentido não lhe seja claro. Não se apresenta como instrumento hábil para proceder à subsunção de fato à norma. É o próprio contribuinte ou o responsável tributário que, a par de sua situação fática, deverá verificar se, na prestação dos serviços de transporte de passageiros contratada, estão presentes ou não os requisitos da cessão de mão de obra.

30. Com relação à alegação da empresa contratada de que não existiria a cessão de mão de obra pelo fato de continuar “contando com a força de trabalho de seus funcionários para outros serviços, e não apenas ao transporte para a contratante”, cabe ressaltar que tal alegação não tem o condão, por si só, de afastar a “colocação do trabalhador à disposição do tomador”. O contrato trazido neste processo de consulta é de trato contínuo e, no período em que o transporte é realizado, não poderá a empresa contratada contar, para outros serviços, com o motorista e demais funcionários necessários ao cumprimento do contrato.

31. De se observar que o art. 115 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao definir a “colocação à disposição da empresa contratante”, dispôs que se deve entender como essa disponibilização “a cessão de mão de obra, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato” (grifou-se). A norma não exige que o trabalhador fique exclusivamente por conta da empresa tomadora. Basta que o trabalhador seja colocado à disposição da empresa tomadora dos serviços durante o horário contratado, pouco importando o que esse trabalhador venha a fazer nos demais horários.

### **Do Simples Nacional**

32. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, em seu art. 17, relacionou as atividades que são impeditivas à opção por esse regime e, no art. 18, apresentou os anexos a serem utilizados para fins de fixação das alíquotas e base de cálculo, como se pode verificar a seguir (redação dada pela Lei Complementar nº 147/2014):

*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;

[...]

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-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:

[...]

XIII - transporte municipal de passageiros;

[...]

§ 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. (destacou-se)

33. Nota-se, pelas normas acima reproduzidas, que a Lei Complementar nº 123, de 2006, nos incisos VI e XII de seu artigo 17, veda o ingresso no Simples Nacional das empresas que se dedicam à “cessão ou locação de mão de obra” e também às que prestam serviços de “transporte intermunicipal e interestadual de passageiros”. Porém, o § 1º desse mesmo artigo prevê que essas vedações não se aplicam às pessoas jurídicas que exerçam as atividades descritas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18, encontrando-se relacionadas, entre tais atividades, o “transporte municipal de passageiros” listado no inciso XIII do § 5º-B do referido artigo 18, que se submete à tributação na forma do Anexo III.

34. Observa-se, também, em relação ao transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, que a Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, excetuou da referida vedação o transporte “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”. Já no tocante à cessão ou locação de mão de obra, o § 5º-H do art. 18 da mencionada Lei Complementar excluiu da proibição os serviços descritos no § 5º-C daquele artigo. Confira-se (redação dada pela Lei Complementar nº 147/2014):

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;*

*II – (REVOGADO)*

*III – (REVOGADO)*

*IV – (REVOGADO)*

*V – (REVOGADO)*

*VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.*

*VII - serviços advocatícios. (original sem destaque)*

35. Como se pode observar, a atividade de transporte municipal de passageiros **não** se encontra relacionada no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006. Dessa forma, a empresa que executar essa atividade mediante cessão ou locação de mão de obra encontra-se **impedida** de optar pelo Simples Nacional.

36. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por sua vez, ao tratar dessa vedação, assim dispôs:

*Art. 191. As ME e EPP **optantes pelo Simples Nacional** que **prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada não estão sujeitas à retenção** referida no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitidos, **excetuada**:*

*I - a ME ou a EPP tributada na forma dos Anexos IV e V da Lei Complementar nº 123, de 2006, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008; e*

*II - a ME ou a EPP tributada na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123, de 2006, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009.*

*§ 1º A aplicação dos incisos I e II do caput se restringe às atividades elencadas nos §§ 2º e 3º do art. 219 do RPS, e, no que couberem, às disposições do Capítulo VIII do Título II desta Instrução Normativa.*

*§ 2º A ME ou a EPP que exerça atividades tributadas na forma do Anexo III, até 31 de dezembro de 2008, e tributadas na forma dos Anexos III e V, a partir de 1º de janeiro de 2009, todos da Lei Complementar nº 123, de 2006, **estará sujeita à exclusão do Simples Nacional** na hipótese de **prestação de serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra**, em face do disposto no inciso XII do art. 17 e no § 5º-H do art. 18 da referida Lei Complementar. (destacou-se)*

37. Com efeito, o *caput* do art. 191 da Instrução Normativa n.º 971, de 2009, acima transcrito, dispõe que as empresas optantes pelo Simples Nacional que prestarem serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada **não** ficam sujeitas à **retenção** de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, **excetuada**, a empresa tributada na forma do **Anexo IV** da Lei Complementar n.º 123, de 2006. Essa previsão, porém, deve ser interpretada conjuntamente com o disposto no § 2º do mesmo artigo que prevê, expressamente, que a execução de serviços mediante **cessão ou locação de mão de obra** em atividades tributadas na forma dos **Anexos III e V**, da Lei Complementar n.º 123, de 2006, acarreta a **exclusão** da pessoa jurídica do Simples Nacional, ou seja, não cabe a retenção previdenciária, mas a sua exclusão desse regime unificado de tributação.

38. O **transporte municipal de passageiros** é tributado nos termos do **Anexo III** da Lei Complementar n.º 123, de 2006. Vê-se, assim, que esse serviço **não** se encontra amparado pela exceção consubstanciada no § 5º-H do art. 18 da Lei Complementar n.º 123, de 2006. Dessa forma, as empresas que prestam os referidos serviços mediante cessão ou locação de mão de obra **não** poderão integrar ou permanecer no Simples Nacional e, caso venham a incidir nessa vedação, deverão providenciar a comunicação de sua exclusão do Simples Nacional nos termos do art. 30, inciso II, da Lei Complementar n.º 123, de 2006, c/c art. 73, II, “c”, da Resolução CGSN n.º 94, de 2011.

#### **Da ineficácia da indagação relativa à retenção previdenciária na atividade de locação de automóvel com motorista**

39. A Consulente indaga, também, neste processo de consulta, sobre a incidência ou não da retenção previdenciária prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, na atividade de locação de automóvel com motorista.

40. Esse questionamento, contudo, apresenta-se ineficaz, uma vez que a Consulente não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere essa dúvida. Na consulta foi informada a contratação de empresa para o serviço de transporte de funcionários no trajeto residência/trabalho/residência mediante “regime de fretamento municipal”, não tendo sido feita qualquer referência aos serviços de locação de veículo com motorista. Importa observar, ainda, que, na hipótese de a dúvida versar sobre situação determinada ainda não ocorrida, a Consulente deveria ter demonstrado a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência nos termos do § 8º do art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, o que não ocorreu, na espécie.

41. Mencionada ineficácia encontra-se fundamentada nos seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013:

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

[...]

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

[...]

*III - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e*

[...]

§ 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

[...]

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º:

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexactidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente; (original sem destaque)

42. A despeito da ineficácia do referido questionamento, assinala-se que a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 2, de 30 de janeiro de 2012, publicada em 27/02/2012, e a Solução de Consulta Cosit n.º 294, de 14 de outubro de 2014, publicada em 10/11/2014, ambas disponíveis, na íntegra, na página da Receita Federal do Brasil – RFB, esclarecem a questão concernente à sujeição ou não da atividade de locação de veículo com motorista ao instituto da retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e também analisam a possibilidade ou não de a empresa que se dedica a essa atividade optar pelo Simples Nacional.

## Conclusão

43. Diante do exposto, propõe-se a declaração de ineficácia do questionamento trazido no parágrafo 5º, item 1-b, do título “Relatório”, nos termos do art. 3º, III, § 8º, c/c o art. 18, inciso I, e XI, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, uma vez que a Consulente não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere.

44. Com relação aos demais questionamentos trazidos neste processo de consulta, conclui-se:

- o serviço de transporte de passageiros sujeita-se à retenção previdenciária de que trata o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, quando executado mediante cessão de mão de obra, cabendo ao próprio contribuinte proceder à subsunção do fato à norma;
- a colocação do trabalhador à disposição da empresa contratante, para efeito de caracterização da cessão de mão de obra, ocorre quando o trabalhador é cedido para atuar sob as ordens do tomador dos serviços, que detém o comando das tarefas e fiscaliza a execução e o andamento dos trabalhos;
- a empresa que presta serviços de transporte municipal de passageiros pode optar pelo Simples Nacional, sendo, porém, vedada tal opção se essa prestação de serviço se der mediante cessão ou locação de mão de obra, hipótese em que a empresa não ficará sujeita à retenção

previdenciária prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, mas à exclusão do Simples Nacional.

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente  
**MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS**  
Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente  
**MIRZA MENDES REIS**  
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

### **Ordem de Intimação**

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

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