



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731244/2018-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.983 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente DF - TASSINARI ZELADORIA E PORTARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO NA PRÁTICA

Não sendo o objeto social da empresa a cessão ou locação de mão de obra, esta só se caracteriza se efetivamente comprovada a prática da cessão de mão de obra a terceiros para a execução de serviços sob sua exclusiva direção e supervisão. Caso a análise dos contratos de prestação de serviços revele que o foco da atuação do contribuinte está voltada para a mão de obra em si e não para o serviço, identificando-se, também, a existência de subordinação e pessoalidade entre os empregados responsáveis pela prestação dos serviços e a empresa contratante, há de ser reconhecida a cessão ou locação de mão de obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Ailton Neves da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-001.983 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.731244/2018-49

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, reproduz-se em um primeiro momento o relatório constante do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (“DRJ/JFA”):

A contribuinte anteriormente qualificada apresentou manifestação de inconformidade contra sua exclusão do Simples Nacional, através de ADE, a partir de 01/01/2014, motivado pelo exercício de atividade vedada, como transcrito a seguir:

Art. 1º Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) a pessoa jurídica, a seguir identificada, em decorrência do exercício de atividade vedada – CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA -, conforme disposto na Lei Complementar nº 123/2006, e suas alterações posteriores, em seus artigos 17º, inciso XII, artigo 29, inciso I e §§ 1º e 2º, e art. 30, inciso II, de acordo com o processo administrativo nº 11080.731244/2018-49.

Nome Empresarial: DF - TASSINARI ZELADORIA E PORTARIA LTDA

CNPJ: 13.653.737/0001-55

Parágrafo único. A relação dos fatos e documentos que ensejaram a caracterização da prática reiterada de infração, encontra-se discriminada, nas fls. 02 a 154, do processo 11080.731244/2018-49, do qual faz parte este ADE.

Em sua defesa, alega, em síntese, que:

1. A ora manifestante é empresa de pequeno porte, constituída sob a forma de sociedade limitada, que desenvolve a atividade de prestação de “serviços de limpeza de prédios comerciais e particulares, serviços de portaria, zeladoria e jardinagem”, conforme previsão de seu contrato social e comprovante de inscrição e situação cadastral perante a Receita Federal do Brasil

(...)

3. Sustenta, ainda, que a atividade de cessão de mão de obra apenas é permitida às empresas do Simples Nacional que exerçam as atividades descritas no art. 18, §5º-C da Lei Complementar nº 123/2006 e em razão disso, as atividades de zeladoria e portaria, por não se confundirem com a atividade de vigilância, estariam vedadas no Simples Nacional.

4. Destaque-se, contudo, que a ora manifestante, presta seus serviços de zeladoria, portaria e limpeza de forma direta, inexistindo cessão de mão de obra, como faz crer a autoridade fiscal. Isso porque, consoante se constata dos contratos de prestação de serviços de fls. 16-36 dos autos, o objeto das contratações constitui-se na execução de serviços de portaria e zeladoria, sendo os trabalhadores subordinados às ordens da manifestante.

(...)

6. Ademais, deve-se atentar que as atividades de portaria e zeladoria em nenhum momento foram objeto de vedação pela Lei Complementar nº 123/2006. Ao contrário, conforme disposto no art. 17, §2º, é expressamente autorizada a adesão ao Simples Nacional de microempresa e EPP que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa na referida legislação.

(...)

8. Assim, em que pese o extenso trabalho realizado pela respeitável fiscalização, o que se verifica, na realidade, é que o órgão arrecadatário incorreu em graves erros ao examinar o conjunto de informações fáticas apresentados, pois os indícios que serviram de fundamento para conclusão de que a empresa exerce suas atividades por meio de cessão de mão de obra não se sustentam ao serem confrontados com a realidade dos fatos, cuja análise evidencia a prestação de serviços de zeladoria e portaria, atividades não vedadas pela Lei Complementar nº 123/2006.

(...)

16. Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 47/2018 bem elucida sobre o requisito da colocação do trabalhador à disposição da empresa contratante para fins de caracterizar a cessão de mão de obra, consignando que “(...) Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disposição da mão-de-obra à contratante, 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.”

17. Mostra-se relevante, ainda, trazer à luz a Solução de Consulta COSIT nº 290/2018, na qual a própria Receita Federal do Brasil reafirmou o entendimento no sentido de que somente se caracteriza a cessão de mão de obra quando há subordinação dos empregados à empresa contratante. É o que se depreende da ementa abaixo colacionada:(...)

20. Relevante destacar, ainda, que a atividade desenvolvida pela manifestante, inclusive, já foi objeto de apreciação pelos e. Juízos trabalhistas da 4ª região, que, após o exame detido acerca da natureza das atividades da empresa, concluíram tratar-se de inequívoca prestação de serviços. A título de exemplo, transcreve-se abaixo trechos da sentença proferida na Ação Trabalhista nº 0022392-60.2013.5.04.0221 (DOC. 04): (...)

21. Desse modo, revela-se incontestável que a manifestante não presta serviços por meio de cessão de mão de obra, e sim diretamente, uma vez que (i) os trabalhadores são escolhidos a critério exclusivo da contratada, (ii) para executar o objeto previsto em contrato firmado entre a contratada, ora manifestante, e a contratante, qual seja, a prestação de serviços de zeladoria, portaria e limpeza, (iii) mediante ordem e coordenação da empresa contratada.

B) Da ausência de vedação na legislação para a atividade desenvolvida pela manifestante – ilegitimidade do ato de exclusão do Simples Nacional

(...)

25. Assim sendo, a permissão para empresas prestadoras de serviços, como zeladoria e portaria, integrarem o regime de tributação favorecido decorre do disposto expressamente no art. 17, §2º da LC nº 123/2006, veja-se:

(...)

27. Quanto à atividade de prestação de serviços de limpeza, não restam dúvidas da sua admissão no regime do Simples Nacional, haja vista a expressa previsão da atividade no art. 18, § 5º-C, VI, in verbis: (...)

28. Ademais, não há que se falar que a atividade de limpeza deve ser exercida em concomitância com a atividade de vigilância para ser permitida no Simples Nacional, uma vez que a redação do dispositivo de lei é clara ao utilizar o conectivo de

alternância “ou” e não de adição “e”, como citado em alguns trechos do relatório fiscal pertencente ao PAF nº 11080.731244/2018-49.

Em sessão de 18/12/2019, a DRJ/JFA julgou improcedente a manifestação de inconformidade para confirmar que a prestação de serviço de portaria por cessão de mão de obra seria vedada ao ingresso e permanência no regime do Simples Nacional.

Nos termos do acórdão recorrido (fls. 205/209 do e-processo):

Argumenta o defendente que as atividades de portaria e zeladoria não foram vedadas pela LC 123/2006.

Esse entendimento está incorreto, determina a LC 123/2006 que:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou 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. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o §3º deste artigo, observado o disposto no §15 do art.3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

(...)

*§ 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:*

(...)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

O dispositivo legal é bem claro: a pessoa jurídica que exerça atividade permitida ao Simples Nacional, dentre aquelas especificadas nos §§ 5º-A a 5º-E, poderá fazê-lo em conjunto com outras atividades, desde que nenhuma delas seja vedada ao Simples Nacional.

No caso específico da contribuinte, a atividade de porteiro é vedada ao Simples Nacional, não se enquadrando assim no dispositivo legal acima transcrito.

Já a atividade de zeladoria também não se confunde com serviços de vigilância, limpeza ou conservação, portanto é impeditiva à opção pelo Simples Nacional, como definido na SCI Cosit 57/2015, trechos transcritos mais adiante.

Repise-se que o exercício de uma atividade vedada é suficiente para motivar a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Importa repetir que resta pacificado no âmbito administrativo que serviço de portaria não se confunde com os serviços de vigilância, limpeza e conservação, portanto não se enquadra na exceção prevista no inciso VI do §5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e sim na regra prevista no inciso XII do caput do art. 17 dessa mesma lei.

A contribuinte argumenta que os serviços por ela prestados não se confundem com cessão de mão de obra, que seus serviços são prestados de forma direta, sendo os trabalhadores subordinados às ordens da manifestante.

A SCI 290/2018 trata especificamente de serviços de nutrição alimentar.

A SCI 47/2018 trata especificamente de serviços de manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado.

Já a Solução de Consulta Cosit 57/2015, que vincula este colegiado, especifica para o caso aqui em análise, traz que:

5. Ao definir os serviços que são prestados mediante cessão de mão-de-obra, o art. 219, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, cita em incisos distintos os serviços de “vigilância e segurança” (inciso II) e “portaria, recepção e ascensorista” (inciso XX), o que é um indício de que não se confundem.

6. Para responder a essa questão com maior precisão, comparemos as atividades de “vigilante” e de “porteiro” na Classificação Brasileira de Ocupações (CBO/2002), aprovada pela Portaria MTE nº 397, de 9 de outubro de 2002, do Ministério do Trabalho e do Emprego:

(...)

7. Como é possível perceber no quadro acima, feito a partir da CBO/2002, os serviços de vigilância, de fato, têm algo em comum com os de portaria no que tange à “Descrição sumária”, na medida em que ambos, cada qual a seu modo, cuidam da guarda de dependências e do patrimônio do contratante. Mas há diferenças consideráveis: enquanto os de portaria não têm a finalidade de prevenir delitos, os de vigilância não têm a de receber pessoas (prestando informações e orientação), documentos, correspondências ou encomendas, nem a de efetuar pequenos reparos nos locais de trabalho (p.ex., troca de lâmpadas, tomadas ou interruptores).

8. As diferenças são ainda maiores no que diz respeito às “Condições gerais de trabalho”, porquanto os vigilantes, segundo a própria CBO/2002, trabalham sob pressão, estando sujeitos a maiores riscos. Sobretudo quanto à “Formação e experiência”, uma vez que “os vigilantes passam por treinamento obrigatório em escolas especializadas em segurança, onde aprendem a utilizar armas de fogo”, requisito evidentemente desnecessário para porteiros. Por fim, quanto à regulação jurídica, os serviços de vigilância (somados aos de segurança) se encontram disciplinados na já citada Lei nº 7.102, de 1983, bem como no Decreto nº 89.056, de 1983, que a regulamenta. Os de portaria, não.

9. Na realidade, as decisivas diferenças citadas no item 8, acima, quanto às condições de trabalho, qualificação profissional e regime jurídico de porteiros e vigilantes, fazem com que até mesmo as poucas atividades comuns (defesa lato sensu das dependências) sejam exercidas de forma bastante distinta pelos dois tipos de trabalhadores.

10. Destarte, por todos os motivos acima mencionados, conclui-se que os serviços de portaria realmente não se confundem com os de vigilância, de sorte que não se enquadram no art. 18, § 5º-C, inciso VI, da Lei Complementar nº 123, de 2006. Veremos mais adiante, nos itens 20 e ss., quais são as consequências jurídicas desse não-enquadramento.

(...)

18. Note-se que a “Descrição sumária” traz algumas atividades que, de fato, não são de limpeza nem de conservação. Atividades que aproximam a zeladoria dos serviços de portaria, já analisados acima, como atender e controlar a movimentação de pessoas e veículos, receber objetos, mercadorias, materiais, equipamentos, correspondências e realizar pequenos reparos (tais como os já citados nos serviços de portaria), além de gerir o material de uso diário (p.ex., material de limpeza).

18.1. Quanto à atividade de zelar pela segurança das pessoas e do patrimônio, mutatis mutandis, cabem aqui as mesmas observações que já fizemos nos itens 7 a 10, acima, a propósito da distinção entre isso e a atividade de vigilância. Ou seja, serviços de zeladoria também não se confundem com vigilância, pelos motivos já explicados nos citados itens.

19. Destarte, é de se concluir que os serviços de zeladoria não se confundem com os de limpeza e conservação, tampouco com os de vigilância, de modo que também não se enquadram no art. 18, § 5º-C, inciso VI, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

(...)

23. Deve-se concluir, portanto, que os serviços de portaria e de zeladoria são vedados aos optantes pelo Simples Nacional.

Observe-se que os serviços de portaria e zeladoria são considerados como cessão de mão de obra por expressa determinação legal, como explicitado na Solução de Consulta Cosit 57/2015.

Cumpra repisar os dispostos legais que levaram a tal entendimento:

Os §§ 3º e 4º do art. 31 da Lei 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei 9.711, de 20 de novembro de 1998, estabelecem in verbis:

§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.(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§4o Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I-limpeza, conservação e zeladoria;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II-vigilância e segurança;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III-empregada de mão-de-obra;(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV-contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974.(Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Por sua vez, o Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, em seu art. 219, §§ 1º e 2º, assim define:

Art.219. (...)

§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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 nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

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

I-limpeza, conservação e zeladoria;

II-vigilância e segurança;

(...)

XX-portaria, recepção e ascensorista;

Portanto, os serviços de portaria e zeladoria, por expressa determinação legal, são considerados como cessão de mão de obra, independentemente da natureza e forma de contratação, ficando desprovidos de sustentação os argumentos apresentados pela reclamante.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera não prestar serviços mediante cessão de mão de obra, mas sim prestação direta de serviços. Em suas próprias palavras (fls. 225 do e-processo), *a decisão ora recorrida passou ao largo das provas contidas nos autos, deixando de analisar os documentos que foram anexados, notadamente os contratos firmados, para fins de enquadramento correto das atividades prestadas pela empresa no regime simplificado de débitos, mantendo, equivocadamente, a determinação de exclusão do regime do Simples.*

Ainda segundo o contribuinte (fls. 226 do e-processo):

23. Para manter a exclusão da recorrente do regime, a decisão ora recorrida apoia-se na Solução de Consulta nº 57/2015 que, além de aplicar-se a outro contribuinte, cujas peculiaridades das atividades e do tipo de contratação são desconhecidas (informações imprescindíveis para a definição da natureza da atividade, se cessão ou não), ela cita o

disposto no artigo 219, do Regulamento da Previdência Social (RPS) - Decreto nº 3.048/99 - para justificar a vedação das atividades de portaria e zeladoria, no contexto do consulente.

24. Ocorre que tal entendimento mostra-se equivocado e não pode ser aplicado ao presente caso, pois, o art. 2195, §2º, não traz, em seus incisos, a definição das atividades que se enquadrariam na condição de cessão de mão de obra, mas, diferentemente da conclusão tomada pela decisão recorrida, tão somente elenca aquelas atividades que, se praticadas mediante cessão de mão-de-obra, estarão sujeitas à retenção da contribuição previdenciária, de acordo com o previsto no caput do referido artigo.

25. Por sua vez, a definição do que se entende por cessão de mão de obra contida no §1º6 do referido dispositivo legal, aplica-se, por força de lei, exclusivamente ao Regulamento da Previdência Social, não podendo ser aplicado de forma análoga à legislação especial que rege o regime do Simples Nacional, em especial para a cobrança de tributos, conforme vedação expressa no artigo 108, §1º7, do CTN.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 1002-001.983 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 11080.731244/2018-49

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo
, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 17/03/2020 (fls. 214 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 24/06/2020 (fls. 219 do *e-processo*).

Em situações normais, o presente recurso voluntário seria considerado intempestivo, posto apresentado após o decurso do prazo de trinta dias corridas.

Sucedendo que o contribuinte tem razão ao asseverar (fls. 221 do *e-processo*) que devido à pandemia do Covid-19, os prazos para a prática de atos processuais e procedimentos administrativos foram suspensos, por meio da Portaria RFB nº 543/2020,. O contribuinte destaca inclusive a publicação das Portarias nº 81123, de 20/03/2020, e nº 101994, de 20/04/2020, ambas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), as quais suspenderam a prática de atos processuais até 29/05/2020.

A última redação do mencionado artigo 6º da Portaria RF nº 543/2020 foi conferida pela Portaria RFB nº 4105/2020, a qual estipulou a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31/08/2020.

Desse modo, tendo em vista que o presente recurso voluntário foi protocolado em 24/06/2020, quando ainda vigente a suspensão dos prazos, há de se reconhecer a sua pronta tempestividade, razão pela qual deve ser analisado por este Conselho.

Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, a discussão posta nos autos envolve identificar se a atividade prestada pelo contribuinte consiste efetivamente em cessão ou locação de mão de obra, atividade esta vedada expressamente pela legislação do Simples Nacional, nos termos do artigo 17, XII, da Lei Complementar nº 123/2003, abaixo transcrito:

Art. 17, XII da Lei Complementar nº 123/2003. 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.

Perceba-se, portanto, que por opção legislativa, a empresa a qual atividade de cessão ou locação de mão de obra não pode aderir ao regime simplificado do Simples Nacional, razão pela qual é imprescindível a precisa identificação da atividade desenvolvida efetivamente pelo contribuinte.

Nesse sentido, a respeito do tema, veja-se o que estabelece o artigo 31 da Lei nº 8.212/1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5o do art. 33. [...]

§ 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.

Considera-se, assim, cessão de mão de obra quando uma empresa coloca à disposição de um contratante, em suas dependências ou nas dependências de terceiros, trabalhadores que executem serviços contínuos relacionados, ou não, com a atividade-fim da empresa.

No passado, a locação de mão de obra era encarada na prática como uma tentativa de burlar as normas trabalhistas. Aliás, após promulgação da Lei nº 6.019/1997, a qual dispõe sobre o trabalho temporário, a doutrina passou a condenar o uso da expressão, sob a justificativa de que o trabalho não é uma mercadoria, passível, portanto, de ser alugada. Até mesmo a legislação civil – com a mudança do Código Civil de 1916 para o Código Civil de 2002, por meio da Lei nº 10.406/2002 – deixou de lado a expressão “locação de serviços” e passou a utilizá-la como “prestação de serviço”.

Na prática, a distinção entre a denominada “locação de mão de obra” para uma prestação de serviços “típica” – digamos assim – é bastante sutil.

Sobre o tema, cumpre trazer à baila as lições de Fernando Américo Veiga Damasceno¹ à época:

Por questão de lógica, excetuada esta nova modalidade de prestação de serviços, que passou a se chamar “trabalho temporário”, ficou vedada qualquer outra mercancia de mão-de-obra, entre as quais se inclui a locação de empregados. E, face aos termos do art. 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, restaram revogadas as leis anteriores que permitiam a locação de mão-de-obra. Isto em decorrência da evidente incompatibilidade entre a Lei nº 6.019/74 com os diplomas legais que, anteriormente, tratavam da locação de mão-de-obra.

Atualmente, a nosso ver, a Lei nº 8.212/1991, já mencionada, trata da cessão de mão de obra de maneira genérica, sem se importar com as especificidades terminológicas atinentes ao ramo do direito trabalhista. Tanto isso é verdade que ela própria determina o que se entende por cessão de mão de obra, para os fins da seguridade social.

A Receita Federal tratou de regulamentar o assunto por meio da Instrução Normativa (“IN”) nº 971/2009, a qual embora seja pretérita aos fatos ora narrados, é plenamente aplicável, tendo em vista o seu caráter eminentemente interpretativo, o que autoriza a aplicação do artigo 106, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

Vejamos então o que prevê o artigo 115 da mencionada IN:

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.

Para mais, convém observar ainda o que dispõe a Solução de Consulta nº 72/2014:

19. Detalhemos agora os demais termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores e na exigência da

¹ DAMASCENO, Fernando Américo Veiga. A locação de mão-de-obra e as empresas prestadoras de serviço. São Paulo: LTr, ano 47, nov. 1983. p. 291-292

continuidade da prestação de serviços. Apreendidos os conceitos, verificaremos a subsunção de cada um dos serviços prestados pela consulente.

20. 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.

21. 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.

22. 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 sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

23. 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.

Perceba-se, então, que a locação ou cessão de mão de obra estipulada pela Lei nº 8.212/1991 é utilizada em uma acepção mais ampla, contrapondo-se tão somente aos contratos típicos de prestação de serviço, cuja regulamentação se dá por meio da legislação civil.

Ainda a partir da leitura das normas de regência da matéria, é possível identificar a existência de três requisitos básicos para a caracterização da cessão de mão de obra: **(A)** a determinação do local da prestação dos serviços, **(B)** a efetiva disponibilização dos trabalhadores e **(C)** a exigência de continuidade na sua prestação.

Quanto ao local da prestação dos serviços **(A)**, mister destacar que as atividades devem ocorrer nas dependências do contratante ou em lugar por ele indicado e não nas dependências do próprio prestador do serviço.

Com relação a efetiva disponibilização dos trabalhadores **(B)**, destaque-se que esse requisito é a própria essência do contrato de locação ou cessão de mão de obra, o qual, conforme adiantado anteriormente, tem por foco o trabalhador e não o serviço em si. Por disponibilização de trabalhadores entende-se a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante, nas dependências dessa ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos trabalhadores cedidos.

Por fim, quanto a continuidade dos serviços (C), convém ressaltar que ela não deve ser compreendida como um marco temporal, ou ainda uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços, mas sim quanto a um aspecto de necessidade, ou seja, 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.

É importante notar que o contrato de cessão de mão de obra não se confunde com uma prestação de serviço típica, na qual uma das partes se obriga a fornecer a prestação de uma atividade mediante remuneração, quer dizer, o foco do contrato é no serviço em si.

Também convém ressaltar que no contrato de prestação de um serviço, o contratado pode atuar nas dependências do contratante, o que não significa uma transmutação em um contrato de cessão de mão obra, posto que o objetivo do contrato é a prestação do serviço em si, já que tanto o preço como o objeto do contrato referem-se ao serviço.

O contrato de cessão de mão obra, por sua vez, tem por foco colocar à disposição de outra empresa, trabalhadores devidamente qualificados. Em tais casos, o objeto do contrato é a transferência em si da mão de obra.

Veja-se um exemplo prático mencionado em um outro julgamento realizado por este Conselho nos autos do Processo nº 10935.720285/2011-72, Acórdão nº 1402-003.990, *in verbis*:

26. Assim, por exemplo, se uma empresa industrial contrata outra para fazer a digitação para processamento de dados de inventário anual de mercadorias e produtos por determinado preço, trata-se de prestação de serviços porque a decisão da quantidade e da seleção dos digitadores que vai colocar cabe à empresa prestadora de serviços.

Por outro lado, se uma empresa cede dois digitadores para executar o mesmo serviço com preço fixado por dia, semana ou mês, trata-se de locação de mão de obra.

27. A distinção é que na locação de mão de obra, a locatária (a tomadora do serviço), dirige os trabalhadores, determinando o que fazer, cabendo-lhe a direção da execução.

28. Na prestação de serviços, a locadora, (a empresa prestadora do serviço), é quem dirige os trabalhadores, cabendo-lhe, a direção da execução dos serviços.

29. Também existe a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, que ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) cede a mão de obra de seus trabalhadores à empresa contratante (tomador). 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. Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, de natureza repetitiva ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

30. Neste caso, o objeto do contrato é o fornecimento de mão de obra, dessa forma, a força de trabalho do trabalhador é a principal prestação da empresa cedente.

Conclui-se que as expressões cessão de mão de obra e locação de mão de obra apenas se distinguirão se utilizarmos a primeira no sentido estrito de designar a situação da mera presença dos trabalhadores da contratada nas dependências da contratante, com o objetivo de realizar o serviço previsto em contrato de empreitada, quando as despesas e custos de mão de obra estarão embutidos no preço do serviço.

32. Excluída esta situação, já de se estender cessão de mão de obra e locação de mão de obra como expressões com o mesmo alcance jurídico.

No presente caso concreto, como se viu, a DRJ/JFA partiu do pressuposto de que o simples fato de o serviço prestado ser de portaria e zeladoria seria suficiente para ser considerado como cessão de mão de obra, por expressa determinação contida na Solução de Consulta nº 57/20015.

Apresenta como fundamento jurídico os parágrafos 3º e 4º do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991 e os parágrafos 1º e 2º do artigo 219 do Decreto nº 3.048/1999, abaixo transcritos mais uma vez:

Artigo 31 da Lei nº 8.212/1999. 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 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.

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

I - limpeza, conservação e zeladoria

II - vigilância e segurança [...]

Artigo 219 do Decreto nº 3.048/1999. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho

temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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 nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

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

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

[...]

XX - portaria, recepção e ascensorista;

Todavia, ao que nos parece, não basta que o serviço receba a denominação de portaria ou zeladoria, ou qualquer outra nomenclatura que lhe venha a ser dada, posto que o importante é a substância do contrato, o que se identifica a partir da análise de suas cláusulas.

O contribuinte tem razão ao advertir que os incisos e parágrafos acima reproduzidos tanto da Lei nº 8.212/1999 como do Decreto nº 3.048/1999, não trazem (fls. 226 do *e-processo*), *em seus incisos, a definição das atividades que se enquadrariam na condição de cessão de mão de obra, mas, diferentemente da conclusão tomada pela decisão recorrida, tão somente elenca aquelas atividades que, se praticadas mediante cessão de mão-de-obra, estarão sujeitas à retenção da contribuição previdenciária.*

Em outras palavras, é imprescindível no caso a inequívoca identificação dos critérios balizadores da cessão de mão de obra.

Com tais esclarecimentos em mente, vejamos o que estabelecem os contratos anexados aos autos (fls. 16/36 do *e-processo*), nos quais, segundo alega a Autoridade Fiscal, estariam pactuadas as atividades de cessão de mão de obra.

De pronto, é importante destacar que pelo que consta dos autos o contribuinte firmou contratos genéricos, seguindo um só padrão, tanto de estrutura como de conteúdo, com todos os contratantes. Assim, tendo em vista se tratar de contratos idênticos, salvo pela parte

contratante, o presente acórdão toma por base o contrato celebrado com o “condomínio majorca” (fls. 16/18 do *e-processo*).

Quanto ao objeto do contrato (fls. 16 do *e-processo*), a cláusula 1 é clara ao prever a prestação do serviço de portaria e zeladoria nas dependências da contratante. Também é importante destacar que a cláusula 2 (fls. 16 do *e-processo*) estabelece o número exato de funcionários responsáveis pela prestação dos serviços, sendo dois funcionários para a portaria e um funcionário para a zeladoria.

Chama atenção logo de início que o contrato não tem por objeto a prestação de um serviço, levando-se em consideração um labor, uma função, qual seja, a de porteiro e a de zeladoria. Veja que não importa qual ou quais serviços devam ser prestados, importante tão somente a disponibilização dos sujeitos responsáveis pela sua execução.

No que diz respeito ao aspecto do tempo do contrato, é possível perceber a existência de um marco temporal determinado precisamente, o que denota a sua. A cláusula 3 (fls. 16 do *e-processo*) estipula a prestação do serviço de portaria 24h de segunda a segunda e serviços de zeladoria de 12h de segunda a sexta e 4h aos sábados.

A cláusula 5 (fls. 17 do *e-processo*) é sem dúvida alguma a mais importante para a análise da natureza dos serviços. Isto porque ela estipula a remuneração do serviço, a qual, percebe-se, encontra-se totalmente relacionada ao funcionário em si e não ao serviço.

É importante ressaltar que tal constatação não se deve a análise isolada da mencionada cláusula. Em verdade, trata-se apenas de um indicativo, o qual analisado em conjunto com as características acima mencionadas, confirma o fato de que para o contrato pouco importa a natureza, as especificidades, os atributos ou quaisquer outras características do serviço em si, o que confirma aquilo que já fora exposto. O único foco do contrato é a disponibilização dos funcionários nas dependências do contratante em um determinado horário, pouco importando qual o serviço a ser prestado. Ou seja, o foco do contrato é o funcionário e não o serviço, veja-se:

CLÁUSULA 5 – DO PREÇO E DO PAGAMENTO

- 2 (dois) funcionários para serviços de portaria, 24 horas, de Segunda a Segunda. E 1 (um) funcionário para serviços de zeladoria 12 horas de segunda a sexta e 4 horas aos sábados.

Perfazendo um total de R\$ 9.484,87 (nove mil quatrocentos e oitenta e quatro reais e oitenta e sete centavos); mensais.

- Os pagamentos serão efetuados em até o quarto dia útil de cada mês subsequente
- O pagamento a que se refere esta cláusula, estará sempre condicionado a apresentação ao CONTRATANTE pela CONTRATADA, dos comprovantes de pagamento de todas as obrigações fiscais, sociais e tributárias, oriundas da prestação dos serviços aqui contratados.

Ressalte-se mais uma vez, o fato de o preço ser baseado na quantidade de funcionários disponibilizados para a prestação do serviço não é um problema em si, mas sim um fator que somado a outros fatores leva a conclusão de que o serviço em si a ser prestado é pouco relevante, sendo importante tão somente que sejam disponibilizados os funcionários ao contratante.

As cláusulas referentes ao número de profissionais e eventuais substituições, também revelam segundo a nossa ótica uma preocupação com a mão de obra para a prestação do serviço e não com o serviço em si, embora o contribuinte pretenda fazer crer em seu recurso voluntário que isso não seria verdade.

Ademais, o fato de os funcionários estarem continuamente nas dependências da contratante revelam que eles passam a ficar indisponíveis para a prestação de outros serviços pelo contribuinte, trabalhando tão somente para a contratante.

Esta última alegação, todavia, não significa afirmar que na cessão de mão de obra as obrigações trabalhistas são transferidas do “cedente” ou “prestador do serviço” para o tomador. Ou seja, embora os funcionários se encontrem à disposição do tomador do serviço, eles continuam vinculados ao sujeito com o qual ele mantém o vínculo ou a relação de emprego.

Perceba-se, portanto, que a cessão da mão de obra não implica na cessão da relação empregatícia, de modo que a responsabilidade pelas obrigações trabalhistas é da pessoa jurídica cedente da mão de obra. Aliás, a respeito do assunto, mais recentemente, a Lei nº 13.429/2017, alterando a Lei nº 6.019/1974, passou a estabelecer a responsabilidade subsidiária da empresa contratante pelas obrigações trabalhistas atinentes à mão de obra cedida, o que, todavia, não é relevante ao deslinde do caso.

Tudo isso para explicar que o fato de o contribuinte ser o responsável pelo adimplemento dos encargos trabalhistas e tributários vinculados aos funcionários “cedidos”, bem como responder diretamente pelas reclamações trabalhistas eventualmente ajuizados pelos referidos funcionários, não significa dizer que não possa haver a cessão da mão de obra.

A respeito da mencionada Solução de Consulta COSIT nº 47/2018, mencionada em defesa e memoriais de julgamento anexados aos autos, há de se ressaltar a sua inaplicabilidade ao presente caso. Consta expressamente das suas razões que, *se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disposição da mão-de-obra à contratante, 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.* Assim, ao contrário do que pretende o contribuinte, não parece ser o caso dos autos, no qual os contratos não preveem atividades ou tarefas específicas a serem realizadas. Pelo contrário, o objeto do contrato é a previsão genérica de serviços de portaria por dois funcionários e de zeladoria por um funcionário, denotando maior importância à quantidade em si dos sujeitos do que ao próprio serviço a ser realizado.

Assim, levando-se em consideração os requisitos anteriormente elencados para caracterização da cessão de mão de obra, quais sejam, (A) a determinação do local da prestação dos serviços, (B) a efetiva disponibilização dos trabalhadores e (C) a exigência de continuidade na sua prestação, entendemos que no presente caso concreto a atividade efetivamente desenvolvida pelo contribuinte na prática era a de cessão ou locação de mão de obra, motivo pelo qual acertou a DRJ/JFA ao manter a exclusão nesse aspecto.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

