



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16273.720001/2012-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.990 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente LINKDATA LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO. SIMPLES. CESSÃO DE MÃO DE OBRA

Não configura cessão de manutenção predial quando a empresa contratada não transfere ao contratante a prerrogativa de comando desses trabalhadores. Dizer que os trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor, ou seja, sem necessitem, para executar as atividades reportem-se à empresa que os cedeu. Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 312/2014

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por maioria de votos**, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando o ADE de exclusão e mantendo a recorrente no regime do SIMPLES NACIONAL, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone que votavam por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (PA), ao qual farei as complementações necessárias:

1. Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o DESPACHO DECISÓRIO, fls.170/176, que a excluiu Simples Nacional a partir de 01/02/2009.

2. O motivo do indeferimento foi a existência de atividade de CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA, fundamentada da seguinte forma:

Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006, dispõe que:

“Art. 17º 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;

3. A ciência da exclusão se deu em 17/05/2013, fls.180.

4. Vejamos alguns trechos do DESPACHO DECISÓRIO, fls.170/176, que excluiu a empresa do SIMPLES NACIONAL

2. Os Contratos de Prestação de Serviços de nº 06/2010 (fls.34/53) e de nº 04/2010 fls.124/151), celebrados entre a União, por intermédio das Delegacias da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo e em Santo Ângelo, e a representada, demonstram que a empresa prestou serviço com cessão de mão de obra, em atividade impeditiva com a forma de tributação do SIMPLES NACIONAL.

3. Referidos contratos tiveram como objetivo a prestação de serviços continuados de manutenção predial nos prédios e armazéns das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Passo Fundo e de Santo Ângelo. Em Passo Fundo a manutenção predial compreende a área de 6.287,64 m2 e em Santo Ângelo, compreende a área de 8.054,13 m2, conforme Planilhas de Custos e Formação de Preços, anexas aos contratos.

4. Dentre as obrigações da contratada/prestadora de serviço (Linkdata) é a de utilizar em suas Equipes Residente e de Apoio localizadas nos prédios sede das DRF's, profissionais pertencente às categorias econômicas de:

- Oficial de Eletricista de Instalações (CBO 715615) ;

Oficial de Manutenção Predial (CBO 991415) e

Oficial Mecânico de Manutenção e Instalação de Aparelhos de Climatização e Refrigeração (CBO 991205), cujas atividades não podem ser prestadas mediante cessão de mão de obra

5. O início da vigência desses contratos foi em 02 de agosto de 2010 (DRF Passo FundoRS) e 12 de julho de 2010 (DRF Santo ÂngeloRS).

*6. Em pesquisas feitas em GFIP's de períodos anteriores aos mencionados (períodos dos contratos), constata-se que **a empresa representada já vinha prestando serviços com cessão de mão de obra em atividades impeditivas ao ingresso e permanência** neste regime de tributação simplificada e favorecida do Simples Nacional.*

Como exemplo, colacionamos a **GFIP da competência 01/2009** (fls. 157/159), em que a Linkdata prestou serviços para a tomadora/contratante "Centro de Convenções de Curitiba S/A" nas atividades a seguir relacionadas:

- 4 empregados exercendo a atividade de escriturários em geral, agentes, assistentes e auxiliares administrativos, conforme CBO 4110;
- 1 empregado exercendo a atividade de gerente administrativo, financeiro e de riscos, conforme CBO 1421;
- 3 empregados exercendo a atividade de técnicos em telecomunicações, conforme CBO 3133;
- 1 empregado exercendo a atividade de supervisor administrativo, conforme CBO 1421;
- 1 empregado exercendo a atividade de magarefe, conforme CBO 8485;
- 1 empregado exercendo a atividade de operador do comércio em lojas e mercados, conforme CBO 5211.

7. Na competência 02/2009 (fls.160), a representada prestou serviços para a mesma contratante acima (Centro de Convenções de Curitiba S/A) e também para a Delegacia da Receita Federal de Paranaguá, nas mesmas atividades já declinadas, acrescentando-se as de técnico em manutenção e reparação de equipamentos biomédicos (CBO 9153) e a de carvoejaador (CBO 6326).

5. Em sua Manifestação de Inconformidade, fl.182/191, em 12/06/2013, o contribuinte alega que:

A Impugnante está enquadrada no Simples Nacional, recolhendo seus tributos na forma do Anexo IV da Lei Complementar 123/2006.

Vale descrever as atividades exercidas e constantes do contrato social da Impugnante:

47.51-2-01 - Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática;

41.20-4-00 - Construção de edifícios

43.21-5-00 - Instalação e manutenção elétrica

43.22-3-01 - Instalações hidráulicas, sanitárias e de gás

43.22-3-02 - Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração

43.30-4-02 - Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material

43.99-1-03 - Obras de alvenaria

43.30-4-04 - Serviços de pintura de edifícios em geral

43.30-4-99 - Outras obras de acabamento da construção

47.52-1-00 - Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação

47.57-1-00 - Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação

Agora, como exemplo, vejamos o objeto do Contrato DRF/PFO nº6/2010:

1.1. Objeto: Contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços continuados de manutenção predial a serem prestados nos prédios de uso da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo e unidades administrativas subordinadas, conforme Anexos deste Edital.

Assim, verifica-se que o serviço prestado foi o de manutenção predial continuada, tanto neste quanto no contrato da DRF de Santo Ângelo.

A manutenção predial inclui os serviços de reparos civis, hidráulicos, elétricos, pintura e carpintaria.

Não pode subsistir o entendimento empregado na decisão desta DRF, baseando-se na Classificação Brasileira de Ocupações - CBO dos empregados da Impugnante para determinar sua Atividade Empresarial desenvolvida.

O enquadramento da empresa no SIMPLES NACIONAL deve ser determinado, exclusivamente, pela Atividade Empresarial que desenvolve, ou seja, o seu CNAE.

Em momento algum as normas que regem a matéria falam na classificação das ocupações dos empregados da empresa, mas sim, nas atividades desenvolvidas pela mesma.

Caso contrário, ter-se-ia incongruências, como por exemplo, a empresa ser excluída do SIMPLES por contratar um advogado, cuja atividade é incompatível ao ingresso e permanência no SIMPLES NACIONAL.

Dito isto, mister transcrever o Inciso I, do §5ºC, do artigo 18 da LC123/2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 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;(grifo nosso)

Sendo a atividade da empresa identificada e abrangida pela terminação construção de edifícios, deve ser portanto, enquadrada no Anexo IV da Lei Complementar 123/2006

Ainda, cumpre esclarecer a tese de alocação de mão de obra.

Em que pese o inciso XII do artigo 17, da LC 123/2006, vede o ingresso e a permanência de empresas que "realize cessão ou locação de mão de obra", no presente caso, também não é o dispositivo aplicável à espécie, senão vejamos:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 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; (grifo nosso)

§ 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.

Diante do exposto, o §5ºH, do artigo 18 da LC 123/2006, apresenta uma exceção à regra do artigo 17. E é justamente nesta exceção que a Impugnante está enquadrada.

O próprio artigo 17 prevê exceção que aplica-se ao presente caso:

§ 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.

A Impugnante exerce a cessão de mão de obra, mas em conjunto com outras atividades que não são objeto de vedação no caput do mesmo dispositivo, o que por si só, autoriza a permanência da empresa como optante do Simples Nacional.

Cita a seguinte consulta:

Solução de Consulta 10a RF nº 1, de 05/01/2010 DOU de 16/04/2010

ASSUNTO: Simples Nacional

EMENTA: SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO ELÉTRICA PRESTADO MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. SIMPLES NACIONAL. NÃO VEDAÇÃO.

A atividade de instalação e manutenção elétrica em construção civil exercida mediante cessão de mão-de-obra não constitui motivo de vedação ao ingresso ou à permanência no Simples Nacional. A receita dela decorrente deve ser tributada na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº123, de 2006.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, XII, e art. 18, §5º-C; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 112,117, II, 142, III e 191.

Firmou Termo de Compromisso entregue com os demais documentos de habilitação, comprometendo-se a Incluir/Alterar sua CNAE para contemplar o número 4120-4/00, conforme e-mail anexo.

Portanto, a impugnante nada mais faz que seguir as orientações da Receita Federal do Brasil.

No entanto, não é possível que o mencionado órgão mude sua orientação, de forma retroativa, para contratos já em execução ou findos, e ainda, aplique suas sanções, como se as orientações legais tivessem sido descumpridas.

Causa estranheza à Impugnante que, somente após o desenvolvimento do contrato, a Receita Federal de Santo Ângelo venha a discordar do enquadramento da Impugnante, mesmo sabendo de sua opção já durante o pregão do certame.

É evidente que a decisão que a RFB pretende submeter a Impugnante viola, além da legislação ordinária aduzida alhures, o princípio constitucional da irretroatividade e da anterioridade tributária, previstos no artigo 150 da CF.

Requer a reforma da decisão administrativa do processo em epígrafe, determinando-se a manutenção da Impugnante como optante do Simples Nacional, nos termos da argumentação aduzida.

Em 25 de agosto de 2014, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

ANO-CALENDÁRIO: 2009

Ementa:

MANUTENÇÃO PREDIAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

É vedada a opção pelo Simples Nacional à empresa que, mediante cessão de mão-de-obra de eletricitista, bombeiro hidráulico e ajudante, presta serviços de operação, supervisão, assessoramento técnico, manutenção preventiva e corretiva das instalações físicas de um edifício.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, XII, art. 18, § 5º-H; IN RFB nº 971, de 2009, art. 191, §2º. (Solução de Consulta n.182 - SRRF09/Disit)

Cientificada (AR fls.222), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 224/230, no qual reitera as alegações já suscitadas quando da manifestação de inconformidade.

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA REPRESENTAÇÃO QUE DEU ORIGEM AO PROCESSO DE EXCLUSÃO.

Antes de analisar o Despacho Decisório e a decisão recorrida é importante ressaltar que a exclusão que deu origem ao presente processo decorreu da Representação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Santo Ângelo – RS nº 26/2012 (fls. 67/69), cujos objetivos eram os seguintes:

8. Da análise dos documentos mencionados nos itens precedentes, vê-se que a primeira questão é saber se a atividade de prestação de serviços de manutenção predial enquadra-se como manutenção em geral, prevista no inc. IX do § 5º-B do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, tributável na forma do Anexo III da mesma lei, ou

como construção de imóveis e obras de engenharia, prevista no inc. I do § 5º-C do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, tributável na forma do Anexo IV.

9. A outra questão pendente refere-se à possibilidade de que empresas que realizem cessão ou locação de mão de obra optem pelo recolhimento dos impostos e contribuições na forma do Simples Nacional. No intuito de solucionar esta dúvida, pesquisou-se, com o auxílio de colegas de outras seções desta Delegacia, nos sistemas internos da RFB, atos normativos ou decisões administrativas que tratassem desse assunto. Foram localizadas duas soluções de consulta, cujas ementas constam abaixo, que trataram de assunto similar ao aqui examinado:

Solução de Consulta nº 9 – SRRF01/Disit, de 31 de março de 2010

SIMPLES NACIONAL. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES PERMITIDAS E VEDADAS

Não poderão optar pelo Simples Nacional as pessoas jurídicas que, embora exerçam atividades permitidas, também exerçam pelo menos uma atividade vedada, independentemente da relevância desta.

Caso não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas na Lei Complementar nº 123/2006 e na Resolução CGSN nº 4/2007, desde 01/01/2009, uma empresa que presta serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, inclusive de reparação e de manutenção de equipamentos de comunicação, por meio de cessão ou locação de mão-de-obra, pode optar pelo Simples Nacional, desde que a empresa não exerça a prestação dos serviços em conjunto com outra atividade vedada (por exemplo, serviços de engenharia, CNAE nº 7112-0/00, citado no Anexo I da Resolução CGCN nº 6/2007). (grifo nosso)

A prestação de serviços de copeiragem mediante cessão ou locação de mão-de-obra é atividade vedada aos optantes pelo Simples Nacional, ainda que realizada em conjunto com cessão ou locação de mão-de-obra de vigilância, limpeza e conservação.

Solução de Consulta nº 57 – SRRF06/Disit, de 20 de junho de 2011

A microempresa ou empresa de pequeno porte que tem por objeto social a prestação de serviços de instalação, manutenção e reparos de elevadores, escadas e esteiras rolantes, submete-se à tributação na forma do Anexo III da L.C. Nº 123, de 2006, desde que tais serviços não configurem cessão ou locação de mão-de obra. (grifo nosso)

10. Ante o exposto, em virtude da divergência de entendimento a respeito do assunto, propõe-se a abertura de processo administrativo e o encaminhamento de representação à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil jurisdicionante da empresa Linkdata Comércio e Serviços Ltda., cadastrada no CNPJ sob o nº 09.274.298/0001-00, para decidir sobre a ocorrência ou não de hipótese de vedação de permanência da empresa contratada no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional após o início da prestação dos serviços objeto do Contrato DRF/SÃO 04/2012

Diante do exposto é possível concluir que a referida Representação visava esclarecer as seguintes questões:

- a) se a atividade de prestação de serviços de manutenção predial enquadra-se como manutenção em geral, prevista no inc. IX do § 5º-B do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, tributável na forma do Anexo III da mesma lei, ou como construção de imóveis e obras de engenharia, prevista no inc. I do § 5º-C do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, tributável na forma do Anexo IV.

- b) se as empresas que realizam cessão ou locação de mão de obra poderiam optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições na forma do Simples Nacional.

Como se verifica pelo trecho acima transcrito, a referida representação reconheceu que o serviço de manutenção predial não impedia a adesão ao simples havendo dúvida, no entanto, se o referido serviço no Anexo III ou IV da Lei Complementar nº 123/06.

A dúvida que, eventualmente, geraria a exclusão da contribuinte decorreria da possibilidade ou não de tais serviços serem prestados mediante cessão de mão de obra.

2) O DESPACHO DECISÓRIO.

Conforme já exposto no relatório da presente decisão, o despacho decisório concluiu pela exclusão da ora Recorrente por entender que:

- a) “Os Contratos de Prestação de Serviços de nº 06/2010 (fls.34/53) e de nº 04/2010 (fls.124/151), celebrados entre a União, por intermédio das Delegacias da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo e em Santo Ângelo, e a representada, demonstram que a empresa prestou serviço com cessão de mão-de-obra, em atividade impeditiva com a forma de tributação do SIMPLES NACIONAL.”
- b) Em pesquisas feitas em GFIP de períodos anteriores aos mencionados contratos, constatou-se que a empresa já vinha prestando serviços com cessão de mão de obra em atividades impeditivas ao ingresso e permanência no regime de tributação simplificada, tais como: 4 empregados exercendo atividades de escriturários em geral, agentes, assistentes auxiliares e administrativos, 1 empregado exercendo a atividade de gerente administrativo, financeiro e de riscos e 1 empregado exercendo a atividade de supervisor administrativo.

Conclui-se, assim, que o que motivou a exclusão da Recorrente foi a conclusão de que os serviços contratados pela Delegacia da Receita Federal de Passo fundo foram realizados mediante cessão de mão de obra e, que, tendo em vista a análise da GFIPs anteriores conclui-se a empresa já prestava serviços de cessão de mão de obra anteriormente à execução dos referidos contratos.

3) DOS REQUISITOS UTILIZADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PARA CARACTERIZAÇÃO DO SERVIÇO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

A decisão recorrida parte da premissa de que os serviços prestados pela Recorrente caracterizam-se como serviços de cessão de mão de obra para então investigar se, no caso dos autos, tratam-se de “manutenção predial” ou “manutenção geral. Isso porque somente na primeira hipótese seria admitida a opção pelo simples. Confira-se:

11. Como se vê, aos optantes pelo Simples Nacional é vedada a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, salvo nos casos tributados pelo Anexo IV da Lei

Complementar nº 123, de 2006, ou seja, de construção de imóveis, obras de engenharia em geral, limpeza e conservação, entre outros sem relação com o presente processo

Logo sem seguida, a decisão adota a definição da Solução de Consulta n. 182 – SRRF 09/Disit, no sentido de que o serviço de “manutenção predial” somente se caracterizaria se fosse prestado na realização de “obra nova” e, sendo assim, não seria aplicável à hipótese dos autos. Confira-se:

16. No processo em análise, trata-se de serviço de manutenção prestado em edifício já construído. Então, não configura atividade de “construção de imóveis”.

17. Por todos os motivos acima expostos, o serviço em tela não se enquadra nas exceções abertas pelo art. 18, § 5º-H, da Lei Complementar nº 123, de 2006. Isso significa que, se for prestado mediante cessão de mão-de-obra, constitui causa de vedação ao Simples Nacional.

(...)

19. À vista do exposto, corroboramos o entendimento de que é vedada a opção pelo Simples Nacional à empresa que, mediante cessão de mão-de-obra de eletricitista, bombeiro hidráulico e ajudante, presta serviços de operação, supervisão, assessoramento técnico, manutenção preventiva e corretiva das instalações físicas de um edifício.

Entendemos, no entanto, conforme demonstraremos a seguir que não ficou devidamente comprovado que os serviços prestados se identificam ao conceito jurídico de cessão de mão de obra.

A Receita Federal do Brasil identificou quais seriam os pressupostos essenciais à caracterização do serviço de cessão de mão de obra na Solução de Consulta nº 312 da Cosit, nos seguintes termos:

6. Por essa razão, é fundamental compreender o conceito de cessão de mão de obra para aplicação correta da legislação que dispõe sobre a referida retenção.

7. Pois bem, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ao definir cessão de mão de obra, praticamente adota o mesmo texto do § 1º do art. 219 do RPS, de 1999. Entretanto, conceitua as expressões “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação à disposição” (art. 115, §§ 1º, 2º e 3º), da seguinte forma (sublinhou-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.

Depreende-se do art. 115 que estará configurada a cessão de mão de obra, se reunidas, **concomitantemente**, as seguintes condições, todas conceituadas nos seus §§ 1º, 2º e 3º, acima transcritos:

- a) o trabalho seja executado nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados;
- b) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da contratante;
- c) o trabalhador seja cedido pela contratada para ficar à disposição da contratante, em caráter não eventual.

9. Em que pese na cessão de mão de obra ser necessário que os serviços sejam prestados nas dependências da contratante ou de terceiros por ela indicados, é importante frisar que essa condição, por si só, não é determinante para sua ocorrência. Para que ocorra a cessão de mão de obra é necessário, ainda, que a empresa contratada coloque seus trabalhadores à disposição da empresa contratante, para realizarem serviços contínuos.

9.1. No que diz respeito ao requisito de que “os serviços prestados devem ser contínuos”, não há dificuldade de entendimento, pois a conceituação de “serviços contínuos” dada pela Instrução Normativa é bastante esclarecedora. Porém, com relação ao requisito de que devem ser “colocados trabalhadores à disposição da empresa contratante”, percebe-se que a conceituação de “**colocação à disposição**” dada pelo § 3º do art. 115 da Instrução Normativa requer do intérprete o perfeito entendimento gramatical das palavras “**dispor**”, “**disposição**” e “**ceder**”.

9.2. Pois bem, de acordo com o Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa, versão multiusuário 2009.3 – de novembro de 2009, os significados das palavras “dispor”, “ceder” e “cessão”, aplicáveis à definição de cessão de mão-de-obra, são os seguintes:

- a) **dispor**: ser possuidor de (algo), ex.: dispor de empregados; utilizar (algo) que não lhe pertence; ter controle sobre (algo); controlar, dominar, mandar;
- b) **ceder**: transferir (a alguém) posse ou direito sobre (algo); abrir mão de; renunciar; colocar (algo) à disposição de (outrem); emprestar;
- c) **cessão**: ato ou efeito de ceder; cedência, cedimento; transferência de posse ou direito.

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 à disposição” e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei nº 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. (grifos no original)

Pelos trechos acima transcritos, verifica-se que o requisito essencial para definir a natureza do contrato de cessão de mão de obra é a identificação de quem coordena a prestação de serviço. Em outras palavras, é imprescindível quem coordena a prestação de serviço. Isso porque, no contrato de cessão de mão de obra, quem dá as ordens é a empresa contratante. Como bem destaca a Solução de Consulta, nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Na prestação de serviço, por sua vez, é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não seus empregados.

Expostos esses requisitos é imprescindível que se verifique, no contrato de deu origem à Representação, quais as obrigações da contratante e contratada, respectivamente. Nesse ponto, vejamos as cláusulas terceira, quarta e quinta do Contrato DRF/PFO nº 6/2010, que tratam, respectivamente da execução, das obrigações da contratante e da contratada:

CLÁUSULA TERCEIRA - DA EXECUÇÃO DO CONTRATO - O acompanhamento e a fiscalização da execução do contrato consistem na verificação da conformidade da prestação dos serviços e da alocação dos recursos necessários, de forma a assegurar o perfeito cumprimento do contrato, devendo ser exercidos por um representante da Administração, especialmente designado na forma dos arts. 67 e 73 da Lei nº 8.666/1993 e do art. 6º do Decreto nº 2.271/1997.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - A fiscalização dos serviços seguirá o disposto no Anexo IV da IN SLTI/MPOG nº 2/2008.

PARÁGRAFO SEGUNDO - A fiscalização será exercida no interesse da Administração e não exclui nem reduz a responsabilidade da Contratada, inclusive perante terceiros, por quaisquer irregularidades, e, na sua ocorrência, não implica corresponsabilidade do Poder Público ou de seus agentes e prepostos.

PARÁGRAFO TERCEIRO - Quaisquer exigências da Fiscalização do Contrato inerentes ao objeto do Contrato, deverão ser prontamente atendidas pela Contratada.

PARÁGRAFO QUARTO - A Contratante se reserva o direito de rejeitar no todo ou em parte os serviços prestados, se em desacordo com este contrato.

PARÁGRAFO QUINTO - Será admitida a subcontratação dos seguintes itens, nos termos e condições estabelecidos no Anexo I - Normas de Execução, do Edital da licitação:

- 1) Manutenção de grupo gerador;
- 2) Manutenção de sistema conjugado *no-break*/estabilizador;
- 3) Manutenção de equipamento *no-break* (até 10 kVA);
- 4) Certificação de cabeamento de rede lógica;
- 5) Elaboração de PPRA e PCMSO;
- 6) Manutenção de sistema de ar condicionado central por expansão indireta (água gelada);
- 7) Inspeção termográfica da subestação.

PARÁGRAFO SEXTO - Nos termos do inciso XVIII do art. 19 da IN SLTI/MPOG nº 2/2008, a execução completa do contrato só acontecerá quando o contratado comprovar o pagamento de todas as obrigações trabalhistas referente à mão de obra utilizada.

CLÁUSULA QUARTA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE – Além das obrigações resultantes da observância da legislação pertinente, são obrigações da Contratante:

- 1) Exercer a fiscalização dos serviços por servidores especialmente designados, que deverão documentar as ocorrências havidas.
- 2) Proporcionar à contratada as facilidades necessárias a fim de que possa desempenhar normalmente os serviços contratados e disponibilizar instalações sanitárias e vestiários aos empregados da contratada.
- 3) Destinar local para guarda dos materiais, equipamentos, ferramentas e utensílios.
- 4) Ressarcir à contratada os valores relativos à aquisição de peças e materiais necessários à execução das manutenções preventivas e corretivas aplicados nos equipamentos e instalações, bem como os valores dos serviços corretivos especializados contratados, pelo mesmo valor de aquisição, até o limite mensal de 20% (vinte por cento) do valor mensal fixo do contrato. Em caráter excepcional, quando configurada situação de urgência de atendimento, devidamente justificada, poderá ser ressarcido valor superior ao limite de 20% (vinte por cento), desde que expressamente autorizado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo.
- 5) Formalizar as solicitações de manutenção corretiva por meio de solicitação de serviços e enviá-las à contratada pelos meios de comunicação disponibilizados por esta.
- 6) Manifestar-se formalmente em todos os atos relativos à execução do contrato, em especial, aplicação de sanções, alterações e repactuações do contrato.
- 7) Aplicar as sanções administrativas, quando se fizerem necessárias.

CLÁUSULA QUINTA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA – São obrigações da Contratada aquelas previstas no Edital do Pregão Eletrônico DRF/PFO nº 3/2010 e seus anexos, bem como as abaixo elencadas:

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Obrigações e responsabilidades de caráter geral: A contratada, além do fornecimento da mão-de-obra, das ferramentas, equipamentos e utensílios necessários para a perfeita execução dos serviços de manutenção predial e demais atividades correlatas, obriga-se a:

- 1) Iniciar a prestação dos serviços imediatamente depois de recebida a autorização da Administração, informando, em tempo hábil, qualquer motivo impeditivo ao início da sua execução.
- 2) **Apresentar, no primeiro mês de vigência do contrato, laudo pericial a respeito das condições de risco das atividades dos membros da equipe residente, nos termos do § 1º do art. 4º do Decreto nº 93.412/1986 que regulamenta a Lei nº 7.369/1985.**
- 3) Responsabilizar-se integralmente pelos serviços contratados, nos termos da legislação vigente, e efetua-los de acordo com as especificações constantes do contrato.
- 4) Executar os serviços em horários que não interfiram com o bom andamento da rotina de funcionamento da Administração.
- 5) Implantar, de forma adequada, a planificação, execução e supervisão permanente dos

- 6) Manter durante toda a execução do contrato, em compatibilidade com as obrigações assumidas, todas as condições de habilitação e qualificação exigidas na licitação.
- 7) Nomear elemento (preposto), aceito pela Administração, no local de prestação dos serviços, para orientar a execução dos serviços, bem como manter contato com o fiscal da contratante, solicitando as providências que se fizerem necessárias ao bom cumprimento de suas obrigações, recebendo as reclamações daquela e, por consequência, tomando todas as medidas cabíveis para a solução das falhas detectadas, conforme art. 68 da Lei nº 8.666/1993.
- 8) Executar os serviços nos novos endereços, em caso de mudança de sede das unidades administrativas subordinadas à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo, desde que localizadas nos mesmos municípios.
- 9) No caso de mudança de município, os serviços poderão ser prestados por meio de negociação entre as partes.
- 10) Cumprir horários e periodicidade para a execução dos serviços fixados pela Administração, segundo suas conveniências e em consonância com a Fiscalização do Contrato.
- 11) Manter todos os equipamentos e utensílios necessários à execução dos serviços em perfeitas condições de uso, devendo **os danificados serem substituídos em até 24 (vinte e quatro) horas**. Os equipamentos elétricos devem ser dotados de sistemas de proteção, de modo a evitar danos à rede elétrica.
- 12) Identificar todos os equipamentos, ferramentas e utensílios de sua propriedade de forma a não serem confundidos com similares de propriedade da Administração, não sendo permitido aos funcionários da contratada retirar-se dos prédios ou instalações da contratante portando volumes ou objetos, sem a devida autorização da Fiscalização do Contrato.
- 13) Arcar com todos os custos necessários à completa execução dos serviços.
- 14) Responder, civil e penalmente, por quaisquer danos materiais ou pessoais ocasionados, à contratante e/ou a terceiros, por seus empregados, dolosa ou culposamente, nos locais de trabalho.
- 15) Ressarcir o valor correspondente aos danos causados em bens de propriedade da contratante, o qual será calculado de acordo com o preço de mercado e recolhido por depósito a favor da contratante através de Guia de Recolhimento da União - GRU no prazo máximo de 5 (cinco) dias úteis a partir da notificação, garantida previamente ampla defesa e contraditório. Se o valor dos danos não for pago, ou depositado, será automaticamente descontado da garantia e, se necessário, do pagamento a que a contratada fizer jus. Em caso de saldo insuficiente, o valor complementar será cobrado administrativa e/ou judicialmente. A reparação dos danos causados em bens de propriedade de terceiros deverá ser efetuada aos mesmos, no prazo de 5 (cinco) dias úteis contados do recebimento da notificação.
- 16) Selecionar e preparar rigorosamente os empregados que irão prestar os serviços, encaminhando elementos portadores de atestados de boa conduta, emitidos por pessoas físicas ou jurídicas nas quais tenha prestado serviços, e demais referências, tendo funções profissionais legalmente registradas em suas carteiras de trabalho.

De acordo com as cláusulas acima transcritas, verifica-se que a coordenação da prestação de serviço ficava a cargo da contratada. Essa coordenação pode ser identificada, por exemplo, nos itens 2, 5 e 7 da Cláusula Quinta. Tal situação descaracteriza, nos termos da Solução de Consulta Cosit 312/2014, o referido contrato como contrato de cessão de mão de obra.

Além disso, entendo que não é possível, com base exclusivamente nas informações constantes na GFIP, identificar se o serviço nela mencionado foi prestado mediante cessão de mão de obra. Isso porque, a identificação da natureza do referido serviço depende das obrigações pactuadas entre as partes. Sendo assim, é imprescindível a juntada do instrumento contratual que lhe deu origem o que não foi feito.

É importante ressaltar que os critérios adotados na Solução de Consulta Cosit 312/2014 encontram respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

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)

Por fim, a jurisprudência desse Conselho também tem adotado o referido critério de distinção, conforme se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário:

2005

SIMPLES. EXCLUSÃO INDEVIDA. ATIVIDADE VEDADA. ÔNUS DA PROVA. A mera menção de que a empresa exerce de atividade vedada ao regime do SIMPLES é insuficiente para a sua exclusão sendo da Administração Tributária o ônus de demonstrar por outros meios de prova o efetivo exercício de atividade vedada. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. ÔNUS DA PROVA. Cabe à Administração Tributária o ônus de comprovar a presença dos requisitos indispensáveis à caracterização de cessão de mão-de-obra, quais sejam, os trabalhadores devem ser colocados à disposição da empresa contratante, os serviços prestados devem ser contínuos, a prestação de serviços deve se dar nas dependências da contratante ou na de terceiros com transferência do poder de comando sobre os empregados da empresa contratada para a empresa contratante (Acórdão 1002-001.281, Sessão 07/05/2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002

SIMPLES. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. Não sendo o objeto social da empresa a 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. O simples fornecimento de mão de obra para a execução de direta dos serviços pelo contratado não caracteriza locação de mão de obra. SIMPLES. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. SERVIÇOS COMPLEMENTARES À CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A vedação prevista no inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317/1996 é expressamente dirigida à atividade de construção de imóveis, compreendendo a construção e ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo. Não havendo nos autos quaisquer elementos de que possa se inferir que a contribuinte tenha participado na execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, não se caracteriza a vedação prevista no inc. V do art. 9º da Lei do Simples. A prestação de serviços de escavação ou mesmo de terraplenagem, isoladamente, não caracteriza a execução de obra de construção civil, nos termos previstos na vedação legal. (Acórdão 1302-003.645, Sessão 12/06/2019)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATANTE. RETENÇÃO. SERVIÇOS POR CESSÃO DE MÃO DE OBRA PARA ÓRGÃOS PÚBLICOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. AUSÊNCIA. Conforme determina a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, 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 dez do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observando que o desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. Já para o Decreto 3048/1999, enquadram-se na possibilidade de retenção o serviço realizado, mediante cessão de mão-de-obra, na operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão. Para os fins da Lei citada, 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. No presente caso, não ficaram demonstrados, em sua integralidade, as características da cessão de mão de obra, relacionadas pela Lei, motivo do provimento do recurso do contribuinte. (Acórdão nº 9202-003.522, Sessão 12/12/2014)

4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio