



**Processo nº** 10830.001535/2002-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-001.247 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 6 de maio de 2020  
**Recorrente** TEMPUS TRANSPORTES E TURISMO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

**COMPETÊNCIA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA.**

Não compete à autoridade administrativa a apreciação da constitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legalidade da legislação em vigor, consoante redação da Súmula CARF nº 2

**SIMPLES. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

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. A simples prestação de serviço de transporte não caracteriza locação de mão de obra. Não se configura cessão ou locação de mão-de-obra a prestação de serviço na qual não há relação de pessoalidade e subordinação entre o empregado da prestadora e a tomadora do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(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

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO"), o qual será complementado ao final:

Trata o processo de exclusão da contribuinte acima identificada, do Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, a partir de 01/01/2002, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/Piracicaba-SP, n.º 35, de 16 de 16 de julho de 2009 (fl. 43), e Despacho Decisório de fls. 37/42, tendo em vista o exercício de atividade vedada: "locação ou cessão de mão-de-obra". A exclusão foi efetuada com base no disposto pela Lei n.º 9.317, de 1996, arts. 9º, XII, "f", IN SRF n.º 608, 2006, arts. 22, 23 e 24, parágrafo único, II.

Conforme se constata do referido despacho, analisado o processo por aquela autoridade, foi constatado que o contrato social da empresa revela como objetivo social, o transporte rodoviário de passageiros, municipal, estadual e interestadual, a prestação de transporte turístico e o transporte de cargas em geral e que, paralelamente, emitiu notas fiscais de serviço à Prefeitura Municipal de Monte Mor, descrevendo o transporte de ida e volta de estudantes à escola. Diante disso foi analisado o conceito de locação mão-de-obra, e ficou concluído que empresa exerceia tal atividade, motivo da exclusão.

Ciente do ADE em 26/6/2009, a contribuinte ingressou em 24/07/2009 com a manifestação de inconformidade de fls. 47/58, na qual solicita que seja considerado insubstancial o ato de exclusão. Para tanto, alegou em suma:

### Nulidade do ato

- Nulidade do ato administrativo pela ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que a DRF/Piracicaba não lhe disponibilizou prazo para oferecimento de defesa prévia, implicando na ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, garantidos pelo inciso LV da Constituição Federal.
- Foi previamente condenado para, posteriormente, ter que provar que a condena foi indevida. Os documentos que haviam sido apresentados pelo contribuinte tiveram apenas por objeto instruir processo de restituição pleiteada. A DRF não pode, a partir desse processo, exarar decisão de representação sem obedecer às garantias processuais vigentes, cabendo, por tal razão, o pedido de nulidade do ato administrativo.
- Expedir ato declaratório de exclusão e neste garantir defesa é o mesmo que consubstancial-a ineficiente para os fins legais, afrontando o § 3º do art. 15 da Lei n.º 9.317, de 1996, cumulado com a Lei n.º 9.784, de 1999.
- O direito de permanecer no Simples é assegurado pelos arts. 170, IX e 179 da Constituição Federal (CF) e a interpretação da legislação tributária deve ocorrer conforme os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

### Nulidade do ato

- Foi excluída do Simples, de ofício, pela DRF/Piracicaba, utilizando como fundamento o fato de exercer atividade de locação de mão-de-obra, a qual, de fato, encontra vedação legal para a opção pela Lei n.º 9.317, de 1996, art. 9º, XII, posteriormente confirmada pela Lei Complementar n.º 123, de 2006 pelo seu art. 17, XII.

- É notoriamente incorreta a exclusão da contribuinte, já que a atividade exercida não corresponde à atividade vedada pela qual foi excluída. Efetua o transporte de passageiros municipal que não encontra vedação na legislação que regula o regime simplificado.
- Em 26/01/2004 celebrou contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Monte Mor, que traz em sua Cláusula Primeira como objeto social o transporte de estudantes da zona rural e bairros para a sede do Município e desta para a zona rural e bairros, conforme os termos da concorrência pública n.º 06/2003. Outros contratos posteriores de mesmo teor foram firmados posteriormente. Tais contratos não mencionam a locação de mão-de-obra.
- A mera descrição das atividades como objetos nos contratos sociais ou em contratos celebrados para prestação de serviços não dá suporte à presunção de que seja cessão ou locação de mão-de-obra. É indispensável vistoria no local de desenvolvimento da atividade. A busca do processo administrativo é da legalidade dos atos e, para isso, é necessário o conhecimento pleno da legalidade e a busca da verdade material.
- Os documentos apresentados além de provarem que a atividade não é impeditiva à adesão ao Simples, demonstram que a contribuinte assume risco por sua atividade, não somente quanto à qualidade do serviço prestado, mas também quanto às obrigações trabalhistas, previdenciárias, acidentárias, tributárias e civis.
- O Conselho de Contribuintes já se manifestou acerca da diferenciação entre a prestação de serviços de transporte e a locação de mão-de-obra.

Para instrução processual a contribuinte apresentou documentos, juntados aos autos às fls. 59/161.

Em sessão de 12/05/2010, a DRJ/RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

**EXCLUSAO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MAO-DE- OBRA.** A pessoa jurídica que presta serviços de cessão/locação de mão-de-obra, não pode optar pelo Simples, por determinação legal, portanto, cabe sua exclusão.

**CONTRADITÓRIO. INÍCIO.** Somente com a apresentação da manifestação de inconformidade inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

**NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.** Incabível aplicar a nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, ao ato administrativo lavrado por pessoa competente, e que além disso, contém a descrição do fato excludente e as normas às quais este se subsume, não configurando cerceamento do direito de defesa.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.** É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento,

**DILIGÊNCIA.** É prescindível a diligência para elucidação da questão quando constam dos autos os elementos necessários à convicção do julgador.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 201/205 do *e-processo*):

Inicialmente, quanto à alegação de que a vedação ao Simples estaria ferindo os artigos da arts. 170, IX e 179 da Constituição Federal (CF) e que a interpretação da legislação tributária deve ocorrer conforme os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), cabe esclarecer que não é de competência da autoridade administrativa posicionar-se sobre a constitucionalidade de leis, questão atribuída privativamente ao Poder Judiciário pelo art. 102 da CF.

[...]

Quanto à nulidade pretendida, sob a alegação de que não lhe foi disponibilizado prazo para oferecimento de defesa prévia, e que esse fato constitui ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório garantidos pela Constituição Federal, cabe esclarecer que, somente com a apresentação da manifestação de inconformidade inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

[...]

O contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Monte Mor, juntado às fls. 85/90, prevê na Cláusula Segunda, o transporte de estudantes dos bairros e zona rural para a sede do Município e vice-versa.

Analizando-se as notas fiscais juntadas aos autos, fls. 09/33, nota-se que em cada uma delas está destacado 0 valor recebido a título de prestação de serviço de transporte de estudantes, como contratado, sobre o qual, incidiu a retenção ao INSS no percentual de 1 1%, prevista na Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998, art. 23, acima citada, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. O mesmo se verifica nas notas fiscais apresentadas pela impugnante na fase impugnatória.

Ainda, verifica-se dos autos às fls. 134/140, que no despacho decisório de n.º 749, de junho de 2008, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba, diante de pedido de restituição de valores pagos ao INSS em 2003, as seguintes ementas:

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada de mão-de-obra e' obrigada por força de lei, a reter 11% do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços a recolher a importância retida em nome da empresa contratada. (grifei)

O valor retido deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pela empresa contratada, e será compensado pelo seu respectivo estabelecimento, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

Pelo exposto, não resta dúvida de que a empresa, que age dentro da legislação prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, efetivamente, prestou serviços de locação/cessão de mão de obra, cuja legislação pertinente impede a opção pelo sistema simplificado de tributação.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) no qual alega em síntese (fls. 211/ do *e-processo*):

a Recorrente pleiteou, junto à Receita Federal do Brasil, a restituição de contribuições previdenciárias, decorrentes da retenção deste tributo em suas Notas Fiscais, referente aos anos de 2004, 2005 e 2006, pela observância da Lei n.º 9.711/98.

Entretanto, ao invés de receber uma decisão deste Órgão sobre seu pleito, teve a notícia de que havia sido excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, pelo Despacho Decisório DRF/PCA n.º 496, de 16 de Junho de 2009 e consequente Ato Declaratório Executivo DRF/PCA n.º 35, expedido na mesma data, com eficácia retroativa, a partir de 01/01/2002.

A Recorrente foi excluída do SIMPLES sob o fundamento de que, ao prestar serviços de transporte de estudantes à Prefeitura Municipal de Monte Mor, configuraria o exercício de locação de mão-de-obra, atividade vedada para o ingresso e permanência no regime de tributação simplificado.

[...]

Preliminarmente, ressalta a Recorrente que a Delegacia da Receita Federal em Piracicaba não lhe disponibilizou prazo para oferecimento de defesa prévia, implicando na ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, garantidos pelo inciso LV, da Constituição Federal [...].

deve ser declarada a nulidade do Ato Declaratório Executivo DRF/PCA n.º 35, de 16 de Junho de 2009, pelo cerceamento de defesa à Recorrente e desrespeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

[...]

A atividade econômica da Recorrente, conforme seu contrato social, consiste em "transporte rodoviário de passageiros municipal, estadual e interestadual, a prestação de transporte turístico e o transporte de cargas em geral".

A Recorrente celebrou, em 26 de Janeiro de 2004, um contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Monte Mor, que traz em sua Cláusula Primeira o objeto do contrato, qual seja, o transporte de estudantes da zona rural e bairros para a sede do Município de Monte Mor, e deste para a zona rural e bairros, conforme os termos da Concorrência Pública n.º 06/2003.

[...] pela análise destes documentos e das Notas Fiscais emitidas pelo Contribuinte, nota-se que não há menção, em nenhum momento, à atividade específica de locação de mão-de-obra, causa principal e impeditiva ao integrante do SIMPLES.

[...]

A Solução de Consulta n.º 50, de 31 de maio de 2002, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal 10<sup>a</sup> Região Fiscal traz permissivo legal para a opção do SIMPLES por empresas de transportes de passageiros:

"A pessoa jurídica que se dedique ao exercício dos atividades de transporte rodoviário de passageiros, viagens de excursões ou de turismo ou ao transporte de pessoas para o local de trabalho e vice-versa, desde que atendidas as demais exigências legais pertinentes à matéria, pode optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Parte - SIMPLES. (...)"

A locação de mão de obra encontra-se inserida no contexto da terceirização: “Na locação de serviços por meio de interposta pessoa, o objeto do contrato é o fornecimento de mão de obra.”

[...] a Prefeitura Municipal de Monte Mor nunca deteve o comando dos serviços contratados, eis que a Recorrente é responsável pela contratação e remuneração de seus empregados (regime CLTL) pela direção de seu trabalho e também por sua fiscalização, não existindo qualquer interferência da tomadora dos serviços na execução direção e fiscalização dos mesmos já que se contratou o serviço de transporte de passageiros, não o serviço de locação de mão-de-obra.

Os contratos juntados aos autos demonstram tão-somente relação de serviços entre empresas, mas não têm o condão de caracterizar a existência de locação de mão-de-obra; o contrato celebrado trata da prestação de serviços de transporte, em que a Recorrente fornece os ônibus utilizados para o transporte dos estudantes, que são de sua propriedade, conforme comprovam as cópias dos documentos anexos, responsabilizando-se pelo abastecimento, manutenção, asseio, guarda, seguro e, ainda, compra e venda destes ônibus.

A tomadora de serviços (Prefeitura Municipal de Monte Mor) contratou a prestação de serviços de transporte de estudantes com a Recorrente, não importando qual empregado da Recorrente executaria o serviço, eis que, conforme já explicitado, a delegação dos serviços ficou a cargo desta, e não da tomadora; até mesmo um dos sócios da Recorrente poderia executá-lo.

[...]

Depreende-se da análise das hipóteses de ocorrência da locação de mão-de-obra, que nenhuma das possibilidades acima ventiladas se enquadra no tipo do serviço prestado pela Recorrente à Prefeitura Municipal de Monte Mor, já que, frise-se mais uma vez, a Recorrente é responsável pela contratação e remuneração de seus empregados (regime CLT) pela direção de seu trabalho e também por sua fiscalização, não existindo qualquer interferência da tomadora dos serviços na execução, direção e fiscalização dos mesmos.

Ainda, a Recorrente presta serviços de transporte de passageiros para outras empresas, utilizando-se dos mesmos empregados que prestam serviços para a Prefeitura de Monte Mor, pois existe uma alterabilidade de empregados nas prestações de serviços que a Recorrente efetua, já que a tomadora contratou o serviço de transportes de estudantes, não se importando com a forma que tal serviço seria prestado pela Recorrente, o que, mais uma vez, descaracteriza a hipótese de cessão ou locação de mão-de-obra. Depreende-se da análise das hipóteses de ocorrência da locação de mão-de-obra, que nenhuma das possibilidades acima ventiladas se enquadra no tipo do serviço prestado pela Recorrente à Prefeitura Municipal de Monte Mor, já que, frise-se mais uma vez, a Recorrente é responsável pela contratação e remuneração de seus empregados (regime CLT) pela direção de seu trabalho e também por sua fiscalização, não existindo qualquer interferência da tomadora dos serviços na execução, direção e fiscalização dos mesmos.

Ainda, a Recorrente presta serviços de transporte de passageiros para outras empresas, utilizando-se dos mesmos empregados que prestam serviços para a Prefeitura de Monte Mor, pois existe uma alterabilidade de empregados nas prestações de serviços que a Recorrente efetua, já que a tomadora contratou o serviço de transportes de estudantes, não se importando com a forma que tal serviço seria prestado pela Recorrente, o que, mais uma vez, descaracteriza a hipótese de cessão ou locação de mão-de-obra.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

### Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 16/07/2010 (fls. 83 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 16/08/2010 (fls. 84 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

### Mérito

O recurso voluntário do contribuinte conta com basicamente dois argumentos de defesa. O primeiro no sentido de que a sua exclusão seria nula por ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório e o segundo por meio do qual explica que a atividade prestada em nada se confundiria com a atividade de locação ou cessão de mão de obra.

Analisaremos cada um deles em separado.

### Da suposta nulidade do ato administrativo pela ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório

Ao contrário do que alega o contribuinte, todo o procedimento para exclusão do contribuinte do regime simplificado encontra-se previsto em lei. Trata-se de opção legislativa. Atente-se para o disposto na Lei n.º 9.317/1996:

Art. 12. A exclusão do SIMPLES será feita mediante comunicação pela pessoa jurídica ou de ofício.

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á: [...]

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

[...]

§3º A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo.

[...]

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Percebe-se, portanto, que a Autoridade Fiscal em momento algum agiu em desacordo com o que determina a legislação, tendo em vista que o ato de exclusão é obrigatório, devendo ocorrer de ofício.

Quanto a afirmação de que a defesa não poderia acontecer em um momento posterior ao ato, o que configuraria violação a uma série de princípios constitucionais, cumpre-nos observar que não compete a este Conselho afastar a legislação sob argumentos de inconstitucionalidade das normas, consoante determina a Súmula CARF nº 02, cuja redação segue transcrita:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em momento algum ficou demonstrado que a Unidade de Origem teria agido de forma contraria ao que estabelece a legislação. Como foi muito bem pontuado pela instância *a quo* (fls. 202 do *e-processo*):

Quanto à nulidade pretendida, sob a alegação de que não lhe foi disponibilizado prazo para oferecimento de defesa prévia, e que esse fato constitui ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório garantidos pela Constituição Federal, cabe esclarecer que, somente com a apresentação da manifestação de inconformidade inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Cumpre ainda observar, quanto à nulidade de ato administrativo, o disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) que dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Constata-se do despacho decisório e do ADE em questão, que estes contêm as informações necessárias para a contribuinte exercer o seu direito de defesa: previsão legal contida no art. 9º, XII, f, da Lei nº 9.317, de 1996 e nas normas contidas na IN SRF nº 608, de 2006, e a descrição do fato excludente, qual seja, exercício de atividade vedada. Tanto é que a manifestante, em seus argumentos, demonstrou conhecer exatamente O fato que lhe foi imputado. Além disso, o ato foi lavrado por autoridade administrativa, cuja competência lhe foi conferida pela Lei nº 9.317, de 1996, art. 15, § 3º, assegurando-lhe o contraditório e a ampla defesa.

Nesse aspecto, a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

### **Da atividade de locação e cessão de mão de obra**

Já com relação à atividade do contribuinte, cumpre analisar se o contrato em questão envolve efetivamente uma prestação de serviço típica como defende o contribuinte ou se uma cessão ou locação de mão de obra, posto que a legislação do Simples Federal veda a referida atividade, veja-se o que determina a Lei nº 9.317/1996:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: [...] XII - que realize operações relativas a: [...] f) prestação de serviço vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

Como se vê, por opção legislativa, a empresa que exerce atividade de cessão ou locação de mão de obra não pode aderir ao regime simplificado do Simples Federal.

A questão, então, consiste em identificar no que consiste a atividade de cessão de mão de obra, de modo a buscar enquadrar as situações fáticas e concretas nesse tipo de atividade.

Por esse aspecto, 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.

Embora a Receita Federal somente tenha conceituado a cessão de mão de obra em 2009, mediante edição da Instrução Normativa (“IN”) nº 971/2009, podemos tomar o referido conceito como base, tendo em vista o caráter eminentemente interpretativo da norma, 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.

Dessa forma, vejamos o previsto no artigo 115 da menciona 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.

Por fim, cumpre mencionar a Solução de Consulta nº 72/2014, cuja superveniência no tempo, com relação aos fatos ora analisados, em nada atrapalha a sua contextualização, veja-se

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 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.

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 outras empresas, trabalhadores devidamente qualificados. Em tais casos, o objeto do contrato é a locação 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 10935.720285/201172, Acórdão nº 1402003.990, *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.

A exclusão do contribuinte no presente caso concreto ocorreu devido ao fato de as notas fiscais de prestação de serviço mencionar a retenção de 11% do INSS (fls. 10/34 do *e-processo*). Por essa razão, entendeu a Autoridade Fiscal se tratar de locação de mão de obra.

Aliás, a própria Receita Federal já havia considerado o contribuinte como sendo empresa prestadora de serviços executados mediante cessão/empreitada de mão-de-obra, nos autos do processo administrativo nº 35491.00049812005-23, por meio do qual o contribuinte requereu a restituição do saldo remanescente do percentual de 11% (onze por cento), retido pela empresa contratante de seus serviços, incidente sobre o valor bruto das notas fiscais/faturas, e não compensado integralmente nas competências 04/2003 a 07/2003 e 09/2003 a 12/2003.

Veja-se o que afirmou Delegacia da Receita Federal naquela oportunidade (fls. 154 do *e-processo*):

6 Consoante o Instrumento de Consolidação de Contrato Social de fls. 05/07, a empresa requerente exerce a atividade de prestação de serviços de transporte rodoviário de passageiros, municipal, estadual e interestadual e a prestação de transporte turístico e transporte de carga em geral (tendo firmado contrato de prestação de serviço de transporte de alunos mediante cessão de mão-de-obra), e assim, sujeita à retenção de 3,3% (três vírgula três por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, nos termos do inciso XIX, do § 2º, do artigo 219, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no. 3.048/1999.

7. Nos termos dos dispositivos legais referidos acima, a empresa prestadora de serviços, ora requerente, efetuou destaque e sofreu retenção de 3,3% do valor bruto das Notas Fiscais/Faturas (carreadas para os autos) no ato da quitação da mesma, emitidas para as competências 04/2003 a 07/2003 e 09/2003 a 12/2003, tendo se compensado do valor retido quando do recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social.

8. Para fins de recolhimento pela empresa tomadora dos serviços, e de compensação da importância retida pela empresa fornecedora de mão-de-obra, foram consideradas como competências os meses de 04/2003 a 07/2003 e 09/2003 a 12/2003, os quais correspondem à data de emissão das Notas Fiscais/Faturas de prestação de serviços.

Nada obstante o exposto, é preciso ressaltar que a decisão acima mencionada não tem o condão de vincular o entendimento deste Conselho, o qual pode interpretar sob outra ótica a atividade desempenhada pelo contribuinte. Para tanto, cumpre destacar que a análise do contrato de prestação de serviço é imprescindível ao deslinde do caso. Vejamos então o que dispõe algumas de suas cláusulas (fls. 102/114 do *e-processo*):

**OBJETO DE: Contratação de empresa(s) para prestação de serviços de transporte de estudantes da zona rural e bairros para a sede deste município e vice-versa.**

#### **CLÁUSULA PRIMEIRA**

**A CONTRATANTE se compromete a efetuar o pagamento à CONTRATADA, pelo transporte de estudantes da zona rural e bairros para a sede deste município e vice-versa, tudo de acordo com os termos da Concorrência Pública nº. 06/2003, a qual fica fazendo parte deste instrumento de contrato.**

#### **CLÁUSULA TERCEIRA – DO PREÇO**

**Fica estipulada a importância de R\$ 28.930,00 (Vinte e oito mil, novecentos e trinta reais) mensais, para o serviço de transporte de alunos, e valor estimado para o ano letivo de 2004 é de R\$ 289.300,00 (Duzentos e oitenta e nove mil e trezentos reais) tudo de acordo com a proposta anexa ao processo licitatório Concorrência Pública nº. 06/2003.**

#### **CLÁUSULA OITAVA**

**A CONTRATADA executará as atribuições, previstas na cláusula primeira de conformidade com a conveniência da CONTRATANTE, a qual definirá a quantidade de ônibus e trajetos, com base nos remanejamentos dos alunos, tudo de acordo com os roteiros vencidos pela CONTRATADA, conforme proposta, que fará parte integrante do presente instrumento de contrato.**

#### **CLÁUSULA DÉCIMA**

**Visando a contenção de despesas para a municipalidade, a CONTRATANTE reserva o direito de executar diretamente e com veículo próprio o transporte de alunos, de qualquer dos roteiros, objeto da presente licitação, mediante notificação precisa de 30 (trinta) dias de antecedência.**  
**§ Único – Caso venha a ocorrer essa circunstância, a CONTRATADA não terá o direito a qualquer indenização, seja esta a que título for.**

A partir da leitura das referidas cláusulas, é possível identificar alguns fatos relevantes:

(A) Para precificação do contrato foi levado em consideração a prestação do serviço em si e não a disponibilização do empregado;

(B) Não foi levado em consideração a qualificação do empregado o qual iria desempenhar os serviços, nem tampouco a sua quantidade, mas apenas a sua efetiva prestação.

(C) Não há transferência de responsabilidades trabalhistas para o contratante.

(D) A contratante não possui qualquer controle sobre os empregados do contribuinte, os quais estão totalmente vinculados e subordinados a ele. A única exigência é quanto ao serviço prestado, o qual, por exemplo, deve seguir algumas rotas pré-estabelecidas.

Não se vislumbra no contrato tratado a relação de pessoalidade e subordinação entre os empregados do contribuinte e a tomadora do serviço, o que se exige em contratos de cessão ou locação de mão-de-obra. E ainda, o contrato de forma alguma menciona a locação da mão-de-obra ou a cessão de mão-de-obra.

Percebe-se, portanto, que o objetivo do presente contrato é a prestação do serviço em si, já que tanto o preço como o objeto do contrato referem-se ao serviço do transporte em si e não com o empregado que irá realiza-lo.

Assim, concluo que, pelo contrato juntado aos autos e que motivou a exclusão do contribuinte aos regimes simplificados, não deve subsistir a alegação a respeito da prestação de atividade de cessão ou locação de mão de obra, razão pela qual entendo indevida a exclusão do contribuinte aos regimes do Simples Federal.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 15 do Acórdão n.º 1002-001.247 - 1<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Turma Extraordinária  
Processo nº 10830.001535/2002-59