



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10850.003733/2005-61
Recurso nº 141.875 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.070 – 3ª Turma Especial
Sessão de 18 de maio de 2009
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Recorrente RIO PRETO - SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANSPORTES AÉREOS LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

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

Exercício: 2006

SIMPLES. EXCLUSÃO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

O exercício de atividades que envolvem locação de mão-de-obra impede a opção pelo Simples.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente


REGIS XAVIER HOLANDA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros André Luiz Bonat Cordeiro e Jorge Higashino.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Rio Preto - Serviços Auxiliares de Transportes Aéreos Ltda. contra Acórdão nº 14-18.268, de 28 de janeiro de 2008 (fls. 119 a 122-v), proferido pela 1ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto/SP, que indeferiu solicitação da empresa que impugnava sua exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES .

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

“A DRF/SÃO JOSÉ DO RIO PRETO, mediante o Ato Declaratório Executivo nº 12/2006, excluiu o contribuinte acima identificado do SIMPLES, por exercer atividade não permitida no sistema simplificado, consubstanciada na locação de mão-de-obra.

2. Por meio do Despacho de fl. 100, a solicitação de revisão da exclusão do SIMPLES foi indeferida, sob o fundamento de que a atividade do contribuinte caracteriza-se como empreitada exclusivamente de mão-de-obra, cujo resultado é a própria execução do serviço, daí resultando sua similitude com a locação de mão-de-obra. Assim, sua opção pelo SIMPLES é vedada.

3. Inconformado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 103-116, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:


3.1. O procedimento administrativo que deu causa à edição do ato declaratório de exclusão do SIMPLES é nulo, pois houve extrapolação da competência pelo INSS para apuração de atos do contribuinte que justificassem a exclusão. A competência para fiscalização, inclusão e exclusão do SIMPLES é exclusiva da Secretaria da Receita Federal, razão pela qual apenas após a abertura de fiscalização pela própria SRF, com garantia de ampla defesa e de contraditório, poderia ser editado o ato de exclusão. Portanto, a exclusão baseada apenas em representação do INSS viola os princípios que norteiam o contencioso administrativo. Faltou comprometimento com o princípio da verdade material, já que as conclusões expostas na representação do INSS decorrem de informações verbais, desacompanhadas de respaldo documental.

3.2. A decisão recorrida é nula, pois houve alteração do fundamento de exclusão do SIMPLES



constante do Ato Declaratório de Executivo nº 12/2006, da DRF/SÃO JOSÉ DO RIO PRETO. Neste Ato, consta que o fundamento da exclusão é o exercício de atividade de locação de mão-de-obra. Porém, no despacho recorrido a autoridade consignou que "dedicando-se a empresa à execução de empreitada de mão-de-obra, não poderá optar pelo SIMPLES". Este câmbio de fundamentação é descabido, por violar o princípio da segurança jurídica. Outro ato declaratório deveria ser expedido com a nova fundamentação, para dar validade ao procedimento, sob pena de violação ao contraditório e à ampla defesa.

3.3. A atividade desenvolvida consiste na execução de serviços auxiliares de transportes aéreos, tais como: embarque e desembarque de passageiros, atendimento destes em balcão (check-in), carregamento e descarregamento de bagagens aéreas e suporte operacional de pista para as aeronaves da TAM. Na hipótese dos autos, não há que se falar em locação de mão-de-obra, já que a contratada não se limita a disponibilizar os recursos humanos para utilização pela contratante. A contratada, sob sua total supervisão e controle, presta serviços à TAM, dentro de um padrão de qualidade e excelência exigido pela contratante como pressuposto para a celebração do contrato, mas nunca sob a gerência desta. Há real prestação de serviços de suporte operacional, com aplicação de know-how próprio, tanto na execução dos serviços quanto no gerenciamento das operações. O resultado almejado pela TAM se realiza no dia-a-dia da relação comercial, continuamente, uma vez que cada parcela do produto entregue se constitui no cumprimento fragmentado da obrigação da contratada. Tendo em vista estas características, não há que se falar em empreitada, que pressupõe uma prestação de serviços com início, meio e fim pré-estabelecidos pela contratante. Tampouco é cabível a aproximação dos conceitos de empreitada e de locação/cessão de mão-de-obra. O art. 110 do CTN veda qualquer pretensão de extensão de conceitos de direito privado pela legislação tributária. Não se trata de locação de mão-de-obra, já que questões como a quantidade de funcionários empregados para a consecução do serviço, os custos incorridos e os turnos observados pelos funcionários são de controle administrativo e logístico da contratada, preocupando-se a contratante apenas com o respectivo resultado, produzido diária e continuamente. A TAM não tem por objetivo a simples disponibilização de funcionários da contratada em suas dependências. Busca, a rigor, o know-how obtido pela contratada dentro do segmento, de maneira a assegurar a qualidade de seus serviços aéreos. A própria SRF reconhece, em diversas decisões, que a



locação de mão-de-obra ocorre apenas quando os empregados contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços, que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o respectivo andamento. A locação de mão-de-obra encontra-se prevista no item 17.05 do rol taxativo da Lei Complementar 116/2003, que regula o ISS, constituindo-se, assim, em uma forma autônoma e individualizada de serviço. A própria SRF já se manifestou sobre a improcedência da exclusão do SIMPLES de empresas que se dedicam à prestação de serviços de carregamento e descarregamento de cargas e bagagens aéreas. Ademais, a atividade de empreitada, ainda que fosse exercida, não se encontra prevista no rol taxativo do art. 9º da Lei 9.317/96. A atividade da Administração Fazendária é vinculada, razão pela qual é descabida a tentativa de equiparação da atividade efetivamente desenvolvida pela contratada à atividade de locação de mão-de-obra.

3.4. Por fim, pede o contribuinte que seja cancelada a exclusão, em virtude da nulidade do processo administrativo como um todo ou mesmo da decisão recorrida, por suprimir o direito ao amplo contraditório. Caso assim não se entenda, requer o cancelamento da exclusão pelo fato de que houve equívoco no entendimento relativo à atividade exercida, e, além disso, inexistente qualquer outro fundamento para a exclusão.”

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e manteve a sua exclusão do Simples em acórdão com a seguinte ementa:

EXCLUSÃO DO SIMPLES - COMPETÊNCIA - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA - EMPREITADA EXCLUSIVAMENTE DE MÃO-DE-OBRA - AUTONOMIA DA VONTADE - INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA.

Não há vício na edição, pela SRF de ato declaratório executivo de exclusão do SIMPLES, tendo por base representação do INSS. O direito de defesa é assegurado após a edição do ato declaratório de exclusão. A interpretação finalística da norma que veda a opção pelo SIMPLES de empresas que exercem atividade de locação de mão-de-obra autoriza a conclusão de que não podem optar pelo sistema simplificado empresas que exercem atividades cujas características se aproximam sobremaneira da atividade de locação de mão-de-obra.



Cientificado do referido acórdão em 15 de fevereiro de 2008 (fl. 125), o interessado apresentou em 14 de março de 2008, recurso voluntário (fls. 126 a 134) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando parte de seus argumentos apresentados à DRJ.

Anota que a atividade desenvolvida consiste na execução de serviços auxiliares de transporte aéreo e que utiliza máquinas e equipamentos próprios.

Solicita que seja o presente processo baixado em diligência para verificação e demonstração *in loco* sobre a contabilidade acerca da existência de bens (e respectiva depreciação) e da situação empresarial de risco e não de mera cessão de mão-de-obra.

Registra ainda que o cálculo do preço pago pela TAM por tais serviços tem por base de cálculo o movimento de passageiros ou cargas realizado sobre cada voo específico, e não por hora trabalhada.

Acrescenta que, sobre a matéria em questão, já transitou em julgado decisão judicial favorável ao contribuinte.

Aponta que, consoante cláusula contratual, o recorrente assume exclusivamente toda a responsabilidade por danos causados aos passageiros da TAM.

Por fim, anota que nenhum dos contratos acertados com a TAM contempla cláusula de exigência de troca de funcionários que não estejam atendendo aos interesses da contratante.

É o relatório.



Voto

Conselheiro REGIS XAVIER HOLANDA, Relator

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

A exclusão da recorrente do Simples ocorreu devido ao exercício de atividade de *locação de mão-de-obra* nos termos do art. 9º, XII, “f” da Lei nº 9.317/96:

“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;”(Negritei)

Inicialmente, a solicitada diligência para verificação e demonstração *in loco* sobre a contabilidade acerca da existência de bens próprios da recorrente (e respectiva depreciação) apresenta-se prescindível.

A argüida utilização de máquinas e equipamentos próprios pela recorrente não tem, por si só, o condão de descaracterizar a existência de uma possível relação de locação de mão-de-obra.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, reservou, em seu artigo 16, forma e momento próprios para o requerimento de diligências:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Já no tocante à prestação de serviço de locação de mão-de-obra, o Parecer Cosit nº 69, de 10/11/99, assim dispôs :

“Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob



sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém os comandos das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços” Negrito aposto.

O contrato de prestação de serviços firmado entre a empresa TAM-Linhas Aéreas S/A e a ora recorrente (fls. 78 a 97) possui algumas cláusulas que apresentam especial interesse para o deslinde da presente questão.

Entre as obrigações da contratada – ora recorrente – consta:

“e) a CONTRATADA se obriga a submeter seus funcionários aos programas de educação corporativa (treinamentos, cursos de reciclagem e certificações) ministrados pela TAM ou por instrutores por ela credenciados, periodicamente ou quando solicitado pela TAM. (...).

.....
k) disponibilizar, exigir e fiscalizar a correta utilização por seus funcionários de todos os uniformes, acessórios de vestuário, calçados e crachás de identificação necessários ao desempenho dos serviços contratados (sic) (“Uniformes”), nos termos das normas e manual de aparência e identificação visual da TAM;

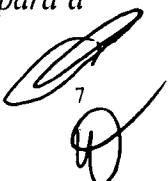
.....
m) utilizar os microcomputadores, impressoras e outros equipamentos disponibilizados pela TAM (“Kits de Sistemas”), que compõem as estações de trabalho de seus funcionários, obedecendo as normas estipuladas no Manual de Infra-Estrutura e Níveis de Serviço da Área de Tecnologia da Informação da TAM e nos manuais dos fabricantes;”

TAM:
Em consonância com as obrigações da contratada acima apresentadas, cabia à

“a) observadas as normas da TAM, fornecer à CONTRATADA os Uniformes, Materiais, Kits de Sistemas, formulários e impressos padronizados necessários a execução dos serviços contratados;”

Na cláusula 4.1. consta ainda que *“a TAM poderá fornecer à CONTRATADA, em regime de comodato, parte ou a totalidade dos equipamentos, móveis, veículos, materiais e Kits de Sistemas necessários ao cumprimento dos serviços ora pactuados,”*

No item ADMINISTRAÇÃO DO RELACIONAMENTO, foi pactuado que a Contratada irá designar uma pessoa que será responsável prioritariamente pela administração do relacionamento da CONTRATADA com a TAM (o “Executivo da CONTRATADA”). O Executivo da CONTRATADA será (a) (sic) um profissional que seja aceitável pela TAM, A CONTRATADA, mediante solicitação por escrito da TAM, deverá substituir o Executivo da CONTRATADA por um outro profissional que seja aceitável para a TAM.



Já quanto à avaliação da Contratada temos que:

8.1. A CONTRATADA será avaliada pela TAM ... em função de quesitos objetivos, tais como: (i) cumprimentos das normas e procedimentos estabelecidos pela TAM; (ii) cumprimento aos requisitos de qualidade e eficiência dos serviços; (iii) pontualidade; (iv) índice de cumprimento de procedimentos operacionais e administrativos.

Dessa forma, verifica-se que as instruções de trabalho dos empregados da locadora (recorrente) eram fornecidas pela locatária dos serviços. Também é relevante o fato de que os materiais eram disponibilizados pela locatária à locadora.

Como bem observado pela decisão recorrida, *a influência da TAM no cotidiano dos negócios é demasiadamente grande para que se conclua que o contratado tem apenas o dever de entregar o serviço contratado.*

A alegação do recorrente de que o cálculo do preço pago pela TAM por tais serviços tem por base de cálculo o movimento de passageiros ou cargas realizado sobre cada voo específico, e não por hora trabalhada, não descaracteriza a existência da relação de locação de mão-de-obra uma vez que a remuneração dos trabalhadores encontra-se incluída no respectivo preço pactuado.

Com efeito, a variação do preço em função do número de passageiros e do total de cargas – que importam necessariamente uma variação no número de horas trabalhadas – apresenta um forte indicativo de que tal componente está sendo considerado.

Da mesma forma, a existência de cláusula contratual que atribua ao recorrente exclusivamente toda a responsabilidade por danos causados aos passageiros da TAM não tem o condão de desnaturar a relação de locação de mão-de-obra.

Também não merece prosperar o argumento de que inexistente cláusula de exigência de troca de funcionários que não estejam atendendo aos interesses da contratante uma vez que a própria cláusula 6.1 já referida aponta que *“o Executivo da CONTRATADA será (a) (sic) um profissional que seja aceitável pela TAM, A CONTRATADA, mediante solicitação por escrito da TAM, deverá substituir o Executivo da CONTRATADA por um outro profissional que seja aceitável para a TAM.”*

Já quanto à alegada decisão judicial transitada em julgado, pela análise das pesquisas juntadas a fls. 136 a 139 (relatório, ementa e tramitação do recurso especial nº 855.160), verifica-se que o objeto de referida ação judicial aparenta ser diferente do constante do presente contencioso administrativo.

Com efeito, a questão colocada ao crivo do judiciário trataria da ilegitimidade da exigência da retenção de 11% (onze por cento) sobre faturas emitidas por empresas prestadoras de serviço optantes pelo Simples, e não, como aqui se analisa, a realização de operações relativas à locação de mão-de-obra.

Em sentido contrário, o que se pode extrair do relatório deste recurso especial (fl. 139) é que a própria empresa ora recorrente, ao pleitear judicialmente a inexigibilidade da retenção de 11% (onze por cento), parece admitir a emissão de notas fiscais ou faturas pela cessão de mão-de-obra.

Assim é que as notas fiscais acostadas às fls. 05 a 22 trazem a indicação de retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal referente ao INSS.

Vejamos o que dispõe sobre essa matéria a Lei nº 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu art. 31, *verbis*:

“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. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)


§ 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 20.11.98)

.....” Negritei.

Destarte, entendo que os elementos constantes dos autos demonstram, de forma inequívoca, a caracterização da atividade de locação de mão-de-obra, inadmitida no regime do Simples.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2009.


REGIS XAVIER HOLANDA - Relator