



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.000980/2006-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1001-000.771 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de setembro de 2018  
**Matéria** SIMPLES  
**Recorrente** PARTICIPA EMPREITEIRA DE MÃO DE OBRA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

SIMPLES. EMPREITADA DE MÃO DE OBRA. EQUIPARAÇÃO À LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CARACTERIZAÇÃO.

Por equiparar-se à locação de mão de obra, é vedada ao Simples a execução de empreitada de mão de obra, cujos traços distintivos são: i)

assunção do risco pelo empreiteiro, quanto à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação, segundo as especificações estabelecidas de tempo e preço; ii) apresentação de um resultado que, no caso da empreitada exclusivamente de mão de obra, é a própria execução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*(assinado digitalmente)*

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Edgar Bragança Bazhuni - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa (presidente), Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues e Jose Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

A recorrente postula pela reforma da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba (PR), mediante o Acórdão nº 06-24.607, de 26/11/2009 (e-fls. 209/214).

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito: (grifos não constam do original)

Trata o processo de manifestação de inconformidade pela exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, por motivo de exercício de atividade vedada.

2. O Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples DRF/Joinville nº 011, emitido em 21/01/2008, à fl. 39, excluiu o contribuinte do regime do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2002, por incorrer nas vedações previstas no art. 9º, XII, “f” da Lei nº 9.317, de 1996.

3. Intimada do ADE em 30/01/2008, conforme AR de fl. 41, tempestivamente, em 27/02/2008, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 42/60, por meio de seu procurador, procuração à fl. 61, instruída com os documentos de fls. 62/203, que se resume a seguir:

a. Alega que, muito embora conste em seu contrato social o ramo de empreiteira de mão de obra em serviços de roçadas em prédios e domicílios, a atividade não é de cessão de mão de obra;

b. Esclarece que a empresa possui equipamentos próprios; conforme notas fiscais anexadas;

c. Cita o art. 31 da Lei nº 8.212/91, e regulamentação, e entende que não obstante o dispositivo traga, em seu inciso I, a operação de limpeza, conservação e zeladoria - o que por si só é genérico e impreciso - como sendo hipóteses enquadráveis como locação ou cessão de mão de obra, é certo também que, de maneira inquestionável e objetiva, o caput condiciona 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 da empresa”;

d. Entende que a orientação é no sentido de que as atividades somente seriam consideradas locação ou cessão de mão de obra, uma vez contidas nas condições transcritas, o que não é o caso; e que a regulamentação foi além da lei, ferindo não só o que expressamente foi determinado, como também o espírito da lei;

e. Justifica que não coloca seus funcionários à disposição da contratante nem presta serviços de natureza contínua, nem são seus empregados locados ou postos no ambiente dos clientes; mas neles ingressam com o simples propósito de realizar sua atividade, porque necessitam estar adstritos aos comandos dos contratantes, e que os jardins sobre os quais os serviços são prestados não podem ser tratados na sede da empresa;

f. Argumenta que, no que tange à continuidade, a empresa tampouco preenche tal requisito, seja porque a diversidade de empregados que possui não implica que

atendam exclusivamente a este ou aquele cliente, podendo fazê-lo ou não coincidentemente já que suas tarefas são predeterminadas a cada dia; também porque, ainda que coincidentemente atendam ao mesmo cliente num mesmo mês, o que é absolutamente remoto, é certo que durante o dia podem atentar a vários deles, já que o tempo despendido em cada cliente depende do trabalho a se executar;

g. Explica que, concluída a tarefa, não ficam à disposição da contratante, sendo removidos para outra empresa, onde um novo contrato se inicia; também não tem remuneração fixa mensal, o que definiria o contrato de cessão de mão de obra, já que fatura sobre os serviços realizados naquele mês, e não pela mesma tarefa, todo mês;

h. Cita decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes;

i. Requer a revogação do ADE, declarando a permanência da empresa no Simples.

A DRJ considerou improcedente a manifestação de inconformidade, cujo voto condutor do acórdão recorrido transcrevo a seguir, *in verbis*:

5. Trata o processo de manifestação de inconformidade pela exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, por motivo de exercício de atividade vedada, com efeitos a partir de 01/10/2002.

#### **Mérito. Ato de exclusão do Simples.**

6. Em síntese, a impugnante apresenta o seguinte arrazoado:

i) muito embora conste em seu contrato social o ramo de empreiteira de mão de obra em serviços de roçadas em prédios e domicílios, a atividade não é de cessão de mão de obra;

ii) a empresa possui equipamentos próprios, conforme notas fiscais anexadas;

iii) pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, e regulamentação, não obstante o dispositivo traga, em seu inciso I, a operação de limpeza, conservação e zeladoria - o que por si só é genérico e impreciso - como sendo hipóteses enquadráveis como locação ou cessão de mão de obra, é certo também que, de maneira inquestionável e objetiva, o caput condiciona 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 da empresa”;

iv) a orientação é no sentido de que as atividades somente seriam consideradas locação ou cessão de mão de obra, uma vez contidas nas condições transcritas, o que não é o caso; e que a regulamentação foi além da lei, ferindo não só o que expressamente foi determinado, como também o espírito da lei;

v) não coloca seus funcionários à disposição da contratante nem presta serviços de natureza contínua, nem são seus empregados locados ou postos no ambiente dos clientes; mas neles ingressam com o simples propósito de realizar sua atividade, porque necessitam estar adstritos aos comandos dos contratantes, e que os jardins sobre os quais os serviços são prestados não podem ser tratados na sede da empresa;

vi) no que tange à continuidade, a empresa tampouco preenche tal requisito, seja porque a diversidade de empregados que possui não implica que atendam exclusivamente a este ou aquele cliente, podendo fazê-lo ou não coincidentemente já que suas tarefas são predeterminadas a cada dia; também porque, ainda que coincidentemente atendam ao mesmo cliente num mesmo mês, o que é

absolutamente remoto, é certo que durante o dia podem atentar a vários deles, já que o tempo despendido em cada cliente depende do trabalho a se executar;

vii) concluída a tarefa, não ficam à disposição da contratante, sendo removidos para outra empresa, onde um novo contrato se inicia; também não tem remuneração fixa mensal, o que definiria o contrato de cessão de mão de obra, já que fatura sobre os serviços realizados naquele mês, e não pela mesma tarefa, todo mês.

Requer a revogação do ADE, declarando a permanência da empresa no Simples.

7. O exame dos autos indicam que a decisão atacada não merece ser reformada.

8. O presente processo teve origem na Representação Administrativa de fls. 01/02, efetuada pelo Serviço de Fiscalização do INSS, em que se noticia a ocorrência, em tese, de hipótese de exclusão do Simples, em face de serviços prestados para a Prefeitura de São Bento do Sul, na forma de cessão de mão de obra.

9. Pelo despacho proferido pela DRF/Joinville, às fls. 33/38, a exclusão foi motivada pela presença da atividade de serviço de limpeza, conservação e locação de mão de obra, vedados pelo art. 9º, inciso 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;*

10. De acordo com o contrato social de fls. 21/22, a empresa foi constituída em 27/11/1995, para atuar no ramo de “empreiteira de mão de obra em serviços de roçadas em prédios e domicílios”. Pela sétima alteração contratual de fls. 23/30, a partir de 21/11/2003, a empresa passou a explorar a “prestação de serviços na área de jardinagem”.

11. Verifica-se, portanto, que o próprio estatuto social originário da empresa prevê o exercício de atividade vedada, já que a empreitada de mão de obra, conforme se verá, equipara-se à locação de mão de obra, para efeito da legislação do Simples. Além disso, há provas nos autos de que o contribuinte, efetivamente, prestou serviços sob essa modalidade.

12. Analisando-se os contratos de fls. 03/12, contraídos em 28/01/2005 e 10/03/2005, que tinham por objeto o “fornecimento de serviços de mão de obra de roçadas e limpeza” em unidades sanitárias, creches e escolas administradas pela Prefeitura de São Bento do Sul, chega-se à conclusão de que as atividades desempenhadas encaixam-se no conceito de locação de mão de obra, mais especificamente, na modalidade de empreitada de mão de obra. Nesse sentido, valho-me da orientação dada pela Cosit que, mediante o Parecer nº 69 de 10 de novembro de 1999, divulgou os seguintes entendimentos:

*"3. Em se tratando de locação da mão-de-obra pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de*

*substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.*

*4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. 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 a disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços,*

*5. A legislação aplicável ao SIMPLES, relativamente ao aspecto discutido, estabelece a vedação para as pessoas jurídicas que tenham como atividade a locação de mão-de-obra. Assim, onde a atividade referida for o objeto da pessoa jurídica, estará caracterizada a vedação a sua opção pela sistemática de pagamento de que trata o SIMPLES.*

#### ***Empreitada de mão-de-obra***

*6. A empreitada, tanto na lei civil (CC art. 1.237 e segs.), quanto na Lei comercial (CCom, art. 226 e segs), é admitida como modalidade do contrato de locação (locação de obra, contrato de obra). É admissível a existência das seguintes espécies de empreitada: de materiais e mão-de-obra; exclusivamente de mão-de-obra (lavor) e por administração. Sua principal característica é o trabalho autônomo, possuindo utilização corrente na construção civil e no meio rural. A distinção entre os diferentes tipos de empreitadas far-se-á pela natureza da prestação de trabalho. Fundamental para caracterizar-se a empreitada é que o empreiteiro assuma o risco de realizar a obra contratada por si ou seus preposto,. segundo as especificações estabelecidas de tempo e preço. O empreiteiro é responsável pela organização dos meios necessários e a gestão do próprio risco, além da obrigação de executar a obra ou o serviço para o qual foi contratado. Como regra geral, todos os contratos de empreita pressupõem a assunção, por parte do contratado, do ônus relativo à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação.*

*7. A diferenciação básica existente entre a empreitada e a locação de mão-de-obra, portanto, é obtida pelo modo de encarar a obrigação de fazer. Se o que é ajustado limita-se ao fornecimento da mão-de-obra, sob controle e supervisão do locatário, temos a locação de mão-de-obra. Se o que é ajustado restringe-se à apresentação de um resultado, defrontamos com a empreitada. No caso da empreitada exclusivamente de mão-de-*

obra, o resultado é a própria execução do serviço estabelecendo-se, assim, sua similitude com a locação de mão-de-obra.

8. Por conseguinte, dedicando-se a empresa à execução de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, não poderá optar pelo SIMPLES. Assim também, a empreitada por administração, relacionada ao trabalho intelectual e administrativo de organizar os serviços e fiscalizar o andamento da execução do objeto da empreita, não poderá, também, optar pelo SIMPLES, devido ao fato de prestar serviços inerentes ao engenheiro e arquiteto.

(...)

### **Cessão de mão-de-obra**

12. O conceito de cessão de mão-de-obra não tem utilização corrente no direito do trabalho, assim também no direito civil, sendo comum, todavia, sua utilização na área de atuação da previdência e assistência social. Encontra-se definido no art. 23 da Lei nº 9. 711, de 20 de novembro de 1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme segue:

'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.

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

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. '

13. A partir da definição expressa na Lei nº 9. 711, de 1998, nota-se a similaridade entre os conceitos de locação de mão-de-

---

*obra e cessão de mão-de-obra, fato este que não ensejará, então, dívidas na aplicação da vedação ao SIMPLES" (Grifou-se)*

13. A empreitada de mão de obra, em resumo, é uma espécie do gênero cessão de mão de obra, por expressa previsão legal contida no art. 31, §4º, inciso III da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. A cessão de mão de obra, por sua vez, é equiparada à locação de mão de obra, conforme orientação da Administração Tributária, acima transcrita, e portanto vedada ao Simples. Os traços distintivos da empreitada, conforme o parecer citado, são os seguintes: i) assunção do risco pelo empreiteiro, quanto à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação, segundo as especificações estabelecidas de tempo e preço; ii) apresentação de um resultado que, no caso da empreitada exclusivamente de mão de obra, é a própria execução do serviço.

14. E de fato, os riscos da prestação dos serviços foram assumidos pelo contribuinte, conforme indica a cláusula quinta do contrato, pela qual a contratada se obrigou a utilizar máquinas de sua propriedade, em condições de uso, além de outras ferramentas necessárias. A responsabilidade por parte da empresa também resta clara, pela previsão contratual de transportar seu pessoal até as dependências dos locais de trabalho e vedação de terceirização dos serviços. Ainda, na cláusula décima terceira, estipula-se que corre por conta da contratada todos os encargos de natureza trabalhista, previdenciária e securitária.

15. A obrigação de apresentação de um resultado também é nítida, conforme se depreende pela cláusula segunda do pacto, que dispõe que o objeto do pacto é a contratação de serviços de mão de obra referente à roçada e limpeza nas unidades sanitárias situadas em vários locais do Município, devendo ser feito com roçadeira mecânica de propriedade da contratante, em todos os pátios internos e externos dos locais mencionados, com acabamento em torno de meio-fios, paredes e calçadas. O contrato ainda prevê um prazo de vigência de certo de onze meses, como eventual prorrogação, e valor total fixado em R\$ 14.575,00. O segundo contrato contém disposições similares, com serviços sendo executados em creches e escolas da rede pública municipal.

16. As cópias de notas fiscais, juntadas às fls. 13/20, emitidas pelo contribuinte entre 02/08/2004 e 20/06/2005, comprovam que os serviços foram efetivamente executados. Resta claro, portanto, que o contribuinte exerce atividade vedada, consistente na prestação de serviços de sob a modalidade de empreitada de mão de obra, que se equipara à locação de mão de obra.

17. Na impugnação, a interessada tenta justificar, em vão, que não coloca seus funcionários à disposição da contratante nem presta serviços de natureza contínua, nem são seus empregados locados ou postos no ambiente dos clientes, mas neles ingressam com o simples propósito de realizar sua atividade. Com isso, o contribuinte procura argumentar que suas atividades não se subsumem ao conceito legal de cessão de mão de obra, contido no art. 31 da Lei nº 8.212/91, o que é inútil, já que, conforme explanado, na realidade, seus serviços são prestados na forma de empreitada de mão de obra, que se equipara à locação de mão de obra, de acordo com a orientação dada pela Administração Tributária.

18. O termo de início dos efeitos da exclusão também foi fixado de forma correta pela autoridade fiscal, como sendo a partir 01/01/2002. No caso, incide a regra do art. 24 da Instrução Normativa SRF nº. 608, de 9 de janeiro de 2006, vigente à época da prolação da decisão, que aponta para aquela data, levando em conta que a empresa exerce atividade vedada desde a sua constituição, por expressa previsão em seu contrato social:

*Art. 24. A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 22 e 23 surtirá efeito.*

*(...)*

*§ 1º Para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XIII e XVI a XVII do art. 20, que tenham optado pelo Simples até 27 de julho de 2001, o efeito da exclusão dar-se-á a partir:*

*I - do mês seguinte àquele em que se proceder a exclusão, quando efetuada em 2001;*

*II - de 1º de janeiro de 2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002.*

Ciente da decisão de primeira instância em 21/12/2009, conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 217, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 19/01/2010, conforme carimbo apostado à e-fl. 219.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, Relator

O recurso apresentado á e-fls. 219/238 atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que:

*06. Não há muito a acrescentar ao que foi dito pela recorrente, de vez que são claras e evidenciadas, comprovadas pelos documentos anexos as suas argumentações.*

*07. No que tange à conceituação de mão-de-obra, ela é mais utilizada e esmiuçada pela Previdência e Assistência Social, que, inclusive passou a reter antecipadamente 11% das empresas cedentes de mão-de-obra.*

A recorrente cita, novamente o art. 31 da Lei nº 8.212/91 e regulamentação (artigo 219, do Decreto nº. 3 048 de 06 de maio de 1999), indo esta "além do que a lei própria estabeleceu, ferindo não só o que expressamente foi determinado, como também o espírito da lei".

Em fim, a recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de primeira instância, bem como cita julgados do CARF favoráveis à sua tese.

Passo, portanto, ao voto:



Tendo em vista a repetição dos argumentos apresentados em sede de recurso voluntário e que estes foram fundamentadamente afastados em primeira instância, cujo excelente **voto condutor** do acórdão recorrido foi transcrito acima, no curso do relatório, adoto-o como minhas razões de decidir, com base no disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o §3º do art. 57 do RICARF, fazendo as seguintes complementações que entendo serem necessárias:

Importante ressaltar que a autoridade administrativa é vinculada à legalidade estrita, seja nos termos da Lei 8.112 de 1990, em seu artigo 116, III, seja pelo artigo 41, inciso IV, do Anexo II, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Assim, a partir do momento em que a norma é inserida em nosso sistema legislativo, é obrigação da autoridade administrativa a sua aplicação, não cabendo ao julgador administrativo expressar seu juízo de valor por eventuais injustiças que esta norma tenha causado, papel este incumbido aos tribunais competentes.

Quanto às jurisprudências citadas, não cabe ao agente do Fisco nem a este Carf deixar de aplicar a legislação tributária com base em decisões judiciais ou de seus próprios colegiados em que o sujeito passivo não foi parte do processo ou decisões sem efeito *erga omnes*. Esta última assertiva está reforçada no próprio Regimento Interno deste tribunal, em especial em seus artigos 62, 72 e 74.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário mantendo-se a exclusão a empresa do Simples, nos termos do Ato Declaratório Executivo Nº 011, de 05/12/1996.

*(assinado digitalmente)*

Edgar Bragança Bazhuni