



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.721792/2011-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.227 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente CLAUDECIR JOSE EGER - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 01/05/2007

SIMPLES EXCLUSÃO INDEVIDA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não caracteriza a locação de mão de obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade do contratante, não há subordinação dos empregados a este. O objeto contratado se refere ao serviço a ser prestado e não à respectiva cessão de mão de obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, mantendo a recorrente no regime do SIMPLES FEDERAL, vencido o Conselheiro Marco Rogério Borges que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Iágaro Jung Martins, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **04-34.154 - 2ª Turma da DRJ/CGE**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

A contribuinte, acima qualificada, foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -Simples (Simples Federal), com efeitos a partir 1º de maio de 2007, por exercer a atividade econômica impeditiva de locação de mão-de-obra, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) da DRF/Joinville/SC n.º 198, de 18 de outubro de 2011 (fls. 82), tendo em vista a Representação Fiscal de fls. 02 a 04 e o Despacho Decisório (fls. 85-87).

Cientificada em 28/11/2011 (fls. 94), apresentou impugnação, aqui recebida como manifestação de inconformidade, em 22/12/2011 (fls. 107-115), alegando, em síntese, que a atividade desenvolvida pela empresa é voltada à prestação de serviço, não envolvendo em qualquer momento a locação de mão-de-obra. Argumenta que a empresa presta serviço específico de carga e descarga de produtos. Seus trabalhos são constantemente prestados para as empresas. Esclarece que os funcionários que prestam serviços dentro das dependências dos locatários não foram contratados especificamente para tal fim, ou seja, especificamente para prestar serviços às empresas contratantes. Afirma que a condução dos trabalhos a serem realizados é exclusivamente sua, que detém a total gerência sobre as atividades desenvolvidas e tem o seu quadro regular de funcionários. Destaca que a sua atividade está prevista na lista da Lei Complementar n.º 116/2003, item 11.04 (Armazenamento, depósito, carga descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie), e tal atividade não encontra qualquer vedação para fins de opção pelo Simples. Discorre sobre a diferença das modalidades contratuais de prestação de serviços e locação de mão-de-obra. Reclama da ilegalidade que a Receita Federal vem procedendo em relação aos efeitos retroativos da exclusão, pois estaria ferindo o disposto no art. 150, III, alínea "a" da Constituição Federal. Transcreve duas ementas da TRF-1a RF, cujos entendimentos são aplicáveis em casos semelhantes. Por fim, requer o cancelamento da exclusão e, caso não seja este o entendimento, que a exclusão só venha a surtir efeitos a partir do momento em que se tornar definitiva a decisão a ser proferida.

Juntou aos autos os documentos de fls. 117 a 135.

Do Acórdão de Manifestação de Inconformidade

A **2ª Turma da DRJ/CGE**, por meio do Acórdão n.º **04-34.154**, julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente e manteve a exclusão do regime do Simples, conforme a seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 01/05/2007

EXCLUSÃO. ATIVIDADE IMPEDITIVA. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Está impedida de permanecer no Simples a empresa que presta serviços de locação de mão-de-obra.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. A contribuinte foi excluída do Simples Federal porque exerceria a atividade de locação de mão-de-obra, o que é vedado nos termos do inciso XII do art. 9º da Lei n.º 9.317, de 1996, a saber:

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**;

2. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal tratou da vedação à opção pelo Simples, no caso de locação de mão-de-obra, por meio do Parecer n.º 69 de 10 de novembro de 1999, do qual transcrevo os seguintes itens:

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 à 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.

3. O Comitê Gestor do Simples também dispôs sobre o conceito de locação de mão-de-obra na Resolução n.º 58/2009, no art. 6º, depois incorporado na Regulamentação baixada pela Resolução CGSN n.º 94, de 29/11/2011, a saber:

Art. 104. O MEI não poderá realizar cessão ou locação de mão-de-obra. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18-B).

§ 1º Cessão ou locação de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o

MEI, que realizem serviços contínuos relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I e § 6.º).

§ 2.º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I e § 6.º).

§ 3.º 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. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I

e § 6.º).

§ 4.º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 2.º, inciso I e § 6.º).

§ 5.º A vedação de que trata o caput não se aplica à prestação de serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo de veículos. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18-B, caput e § 1.º).

(...).

4. Já o conceito de cessão-de-obra, para fins previdenciários, consta do § 3o do art. 31 da Lei no 8.212, de 1991, a saber:

Art.31. (...)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20.11.98)

5. No caso vertente, verifica-se que os motivos que ensejaram a Representação Fiscal (fls. 02-04) da qual resultou o ADE foram:

6. Analisando CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - em anexo - encontramos cláusulas do tipo:

"Cláusula 1a. Entende-se como serviço de carga e descarga, a ser realizado pela CONTRATADA, nas dependências da empresa Duas Rodas Industrial Ltda., sito na rua Rudolfo Huffenuesler, 755, Centro, Jaraguá do Sul, SC.

Cláusula 2a A CONTRATADA se compromete a realizar os serviços de carga e descarga dos veículos da CONTRATANTE e de seus agregados, no horário de segunda a sexta das 5:00 às 19:18, e eventualmente poderá ultrapassar este horário (turno) caso seja necessário.

§1º Entendem-se como agregados os veículos em nome de terceiros que prestam serviços a CONTRATANTE.

§2º Aos sábados a CONTRATADA poderá eventualmente prestar serviços, mediante consulta prévia, e com acréscimo de 50,0%(cinquenta por cento) sobre o valor base do serviço contratado conforme estabelecido na cláusula 5a, da mesma forma aos domingos e feriados mediante acréscimo de 100,0% (cem por cento) sobre o valor estabelecido na Cláusula 5a."

Outros dois contratos de prestação de serviços, onde figuram como tomadoras as empresas Transportes Zampie Ltda e Transportes Jure Ltda, encontramos a mesma cláusula:

"Cláusula 1a. Entende-se como serviço de carga e descarga, a ser realizado pela CONTRATADA nas dependências da Empresa Duas Rodas Industrial Ltda., sito na rua Rodolfo Huffenuesler, 755, Centro, Jaraguá do Sul, SC."

7. Na análise da contabilidade, ano 2007 - lançamentos com discriminativo do tomador - verifica-se que a quase totalidade das NFS emitidas, tem como tomadora a empresa Duas Rodas Industrial Ltda. Em anexo, amostra de cópias de NF abrangendo o período de abril de 2007 à agosto de 2008.

8. Assim, vemos que a atividade desenvolvida - carga e descarga - é aquela constante do objeto social da empresa, para a qual não há restrições em optar pelo SIMPLES. Todavia, o determinante impeditivo para a opção ao SIMPLES é a prestação do serviço com locação de mão-de-obra, conforme Art. 9 da Lei 9.317 acima referido.

6. Ora, os contratos firmados com as empresas Duas Rodas Industrial Ltda. (fls. 12-16), Transportes Zampie Ltda. (fls. 17-18) e Transportes Jure Ltda. (fls. 19-20), demonstram que se tratava de locação de mão-de-obra, pois a impugnante disponibiliza mão-de-obra permanente e exclusiva à disposição das contratantes, nos trabalhos de carga e descarga nas dependências destas, realizando serviços contínuos relacionados com a atividade-fim da empresa.

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, no qual requer a revisão de toda a matéria:

Dos fatos

- 1) Da decisão que se recorre o Presidente e Relator Romildo Idalgo, transcreveu parte do parecer nº 69 de 10/011/2199 da COSIT - Coordenação-Geral de Tributação, traria a definição de locação-de-mão de obra, sendo que parte das características seriam as que seguem:

"4...Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado....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 o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços."

- 2) Ocorre que esta não é situação que se verifica entre a recorrente e as empresas que a contratam para a prestação de serviços.
- 3) A recorrente é empresa que atua no ramo de carga e descarga de produtos.
- 4) Ao contrário do exposto no Parecer utilizado na decisão da qual se recorre, há a obrigação de executar o serviço, ou seja, a empresa é contratada para executar serviço específico o qual deve ser integralmente cumprido.

- 5) Mas não é só, a execução e gerência das atividades compete a recorrente, a única que detém o comando das tarefas. Aas empresas contratante até podem fiscalizar o serviço prestado a fim de verificar se o mesmo está sendo feito a contento, o que é normal em qualquer contratação, mas a orientação dos trabalhos compete exclusivamente à recorrente, ou seja a empresa contratada.
- 6) Ainda, a decisão utilizou-se do disposto nos contratos de serviço, mais especificamente onde se determina, entre quais horários serão realizados os serviços.
- 7) A interpretação dada pela DRJ não pode subsistir.
- 8) Esta interpretou o fato de os serviços serem realizados entre às 5 horas às 19h18min, como se a empresa contratada fosse permanecer por todo o este período dentro das dependências da empresa contratante, quando o que se estava delimitando era em ter qual período do dias os serviços seriam realizados, quando necessários.
- 9) Assim, era obrigação da recorrente realizar o serviço em questão quando chamada a fazê-lo dentro daqueles horários fixados. Assim, caso uma carga chegasse após ou antes a limitação para início e fim das atividades, não haveria obrigação por parte da contratada em realizar tais serviços.
- 10) E como já dito, não há qualquer impedimento para fins de opção pelo Simples das empresas que realizem serviços de carga e descarga, não se enquadrando dentre as atividades vedadas.
- 11) A propósito da situação sob análise, já se manifestou este Egrégio Conselho:

Ementa

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2004 EXCLUSÃO DO SIMPLES. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. A lei do SIMPLES proíbe a opção pelo sistema por pessoa jurídica que realize operações relativas à prestação de serviço de locação de mão-de-obra. Na locação de mão-de-obra, a locadora assume a obrigação de contratar empregados sob sua exclusiva responsabilidade, que ficarão subordinados hierarquicamente à locatária, que por sua vez determinará e comandará os serviços a serem executados, sendo que a remuneração se dá, em regra, em função das horas-homem trabalhadas. Hipótese em que se pretende excluir do SIMPLES empresa com base em contratos que não comprovam que se contratou somente mão-de-obra, nem que ela estava subordinada aos desígnios da contratante, nem que o pagamento se dava em horas-homem trabalhadas. Recurso Voluntário Provido. 13888.003437/2009-55

Ementa

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2002 SIMPLES. EXCLUSÃO INDEVIDA. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. ÔNUS DA PROVA. A atividade de prestação de serviços de Tecelagem, Industrialização, Confecção e Comercialização de Malhas não está vedada à opção pelo SIMPLES. No procedimento de exclusão do regime cabe à Administração Tributária provar que a pessoa jurídica exercia atividade vedada à opção pelo sistema. Não é cabível a exclusão

do SIMPLES sem a efetiva demonstração do exercício de atividade não permitida.
13971.002262/2003-24

Ementa

SIMPLES - EXCLUSÃO - CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INAPLICABILIDADE DO ART 9º, INCISO 'XII, ALÍNEA "F", DA LEI Nº 9 317, DE 1996, O contrato de prestação de serviços se caracteriza pelo fato de a empresa contratada assumir os riscos da sua atividade econômica e a prestação pessoal dos serviços contratados, admitir empregados, pagar os salários, exercendo a subordinação sobre as pessoas envolvidas no trabalho, e responder pelo cumprimento da legislação trabalhista e previdenciária inerente aos mesmos A situação julgada não se subsume A hipótese de exclusão do SIMPLES prevista no art. 9º, inciso XII, alínea "f, da Lei nº 9,317, de 1996, por não ser considerada locação de mão-de- obra 13558.001198/2004-26

12) Igualmente, quando da lavratura do ato declaratório de exclusão, a fiscalização, também já havia se apoiado no disposto o no parecer Cosit nº 69/1999. Pela relevância, transcreve-se partes do parecer utilizado pela fiscalização:

3. Em se tratando de locação de 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, (grifamos)

4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pela 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 contratantes ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

[...]

7. A diferença 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 de mão-de-obra, sob controle e supervisão do locatário, temos locação de mão-de-obra. Se o que é ajustado restringi-se à apresentação de um resultado, defrontando-se 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. (grifamos).

13) No caso em tela nos interessa demonstrar que a atividade desenvolvida pela Recorrente, trata-se de atividade voltada à prestação de serviço, não envolvendo em qualquer momento a locação de mão-de-obra.

14) De fato a atividade de locação de mão-de-obra é atividade que não comporta a opção pelo Simples Nacional, conforme claramente preconizado junto ao artigo 9º, da Lei nº 9.317/96:

Art. 9º. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoas Jurídica:

[...]

XII - que realize operações relativas a:

[...]

f) prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

15) Assim, necessário pinçar certas características apontadas pela fiscalização as quais apontariam a realização de locação-de-mão de obra e confrontar tais características com as especificidades dos serviços prestados pela Recorrente e assim demonstrar-se que nenhuma das características que se aplicam à locação de mão-de-obra são visualizadas na atividade desenvolvida pela Recorrente.

16) O despacho decisório caracteriza a locação mão-de-obra como:

- cessão de funcionários para fins de suprir necessidade transitória de substituição pela falta temporária de pessoal ou do acréscimo extraordinário de tarefas;
- locador faz alguma atividade, não específica, para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço;
- obrigação da locadora de contratar empregados trabalhadores autônomos ou avulsos;
- a locatária detém o comando das tarefas e fiscalização da execução e o andamento dos serviços.

17) Em resumo, a locação de mão-de-obra se dá quando a locadora contrata empresa para o fim de suprir necessidade transitória, seja pelo acúmulo de serviços, ou seja pela necessidade de substituição de pessoal, sendo que os trabalhos serão de diversas naturezas, e não uma única atividade relacionada com a atividade desenvolvida pelo locador, bem como o comando das tarefas, ou seja, dos empregados locados, fica a cargo da locadora dos serviços, não tendo o locatário qualquer gerência na condução das atividades.

18) Esta não é natureza dos serviços prestados pela Recorrente:

19) Veja-se que esta presta serviço específico de carga e descarga de produtos. Seus trabalhos são constantemente prestados para as empresas.

20) Assim, as duas primeiras características apontadas pela fiscalização como indicadoras da locação de mão-de-obra caem por terra, eis que o serviço prestado pela Recorrente não se presta a suprir necessidade transitória, bem como é específico.

21) Os funcionários que prestam serviços dentro das dependências das empresas contratantes, não foram contratados especificamente para tal fim, ou seja, especificamente para prestar serviços às empresas contratantes, sendo que fazem parte do quadro regular de funcionários da Recorrente.

- 22) A condução dos trabalhos a serem realizados é exclusivamente da Recorrente, que detém total gerência sobre as atividades desenvolvidas. Aliás como consta de cláusula específica dos contratados de prestação de serviço firmados.
- 23) Por último, de se destacar que a Recorrente tem sua atividade prevista na lista da Lei Complementar n.º 116/03, a qual destina a delimitar as prestações de serviços sobre as quais poderá haver a incidência de ISS.
- 24) Neste particular a atividade de carga e descarga encontra-se prevista no item "11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie".
- 25) Tal atividade não encontra qualquer vedação para fins de opção pelo Simples.
- 26) No caso sob análise não há que se falar em locação de mão-de-obra quanto a atividade desenvolvida pela Recorrente, a qual se trata de pura e simples prestação de serviço, cuja atividade não prevê qualquer forma de vedação.
- 27) Ainda para que não restem dúvidas no que se refere a diferenciação entre a atividade de locação de mão-de-obra e da prestação de serviço, trataremos com mais acuidade da situação, pontuando as principais diferenças entre os citados contratos.
- 28) No contrato de prestação de serviços o que se contrata é um serviço determinado, descrito na cláusula de objeto com todos os seus elementos característicos. Já na locação de mão-de-obra o que se contrata são pessoas com intermediação da empresa locadora.
- 29) No contrato de prestação dos serviços toda preocupação das partes é com a adequada delimitação dos serviços, ficando ao inteiro alvedrio da contratada a escolha das pessoas que irão efetivamente prestá-los. O que se admite é a estipulação contratual de um número mínimo de empregados que a contratada deve utilizar na execução contratual, pouco importando quem sejam. A contratada pode substituir pessoas e alterar a rotina dos serviços, desde que com a concordância da contratante (Artigo 30, parágrafo 10, LF n.º 8666/93) e observada à forma de execução prevista no contrato.
- 30) Também nos contratos de serviços não especializados é comum a inserção de cláusula contendo exigência de substituição de empregados, a pedido do contratante, no caso de comportamento inconveniente/incompatível e/ou a execução do objeto contratual.
- 31) Ao contrário, na locação de mão-de-obra os serviços a serem prestados são vaga e imprecisamente mencionados, já que o que importa são as pessoas que serão colocadas à disposição da contratante para a prestação dos serviços que lhes forem assinalados. É comum, nesse tipo de contrato inserção de cláusulas que assegurem ao contratante influir a escolha dos empregados utilizados pela contratada na execução contratual, exigindo dispensas, solicitando novas admissões, vedando substituições, etc...

- 32) Outra diferença relevante entre as duas modalidades contratuais diz respeito à composição do preço: na prestação de serviços o preço decorre de uma proposta da contratada, pela qual se estabelece a sua pretensão de retribuição (ressalvados reajustes de preço) no tocante aos serviços solicitados, aí compreendidos os custos (materiais, equipamentos, mão-de-obra, etc.) e o seu lucro; na locação de mão-de-obra, o contrato estabelece como obrigação do contratante reembolsar à contratada todos os custos, diretos e indiretos, da mão-de-obra utilizada na execução contratual, e em muitos casos acrescidos do pagamento de um "plus" a título de administração (usualmente um percentual sobre os custos).
- 33) Nos contratos de prestação de serviços os encargos decorrentes da relação laboral existente entre a contratada e o pessoal utilizado na execução de seu objeto não podem ser repassados à contratante na eventualidade de rescisões contratuais, como também não podem ser repassadas as obrigações decorrentes de dissídio coletivo, etc, ao contrário do que ocorre na locação de mão-de-obra.
- 34) O objeto da contratação dos serviços terceirizados não pode ser vago. O objeto deve ser claro, expresso e definir com precisão quais os serviços que serão executados pela empresa.
- 35) Por todos os motivos expostos, vê-se que deve ser revista a decisão que sugeriu a exclusão da Impugnante do Simples, eis que não ocorre sua atividade trata-se de contrato de prestação de serviço, e não de locação de mão-de-obra.

Da Retroatividade dos Efeitos da Decisão

- 36) Outra ilegalidade que a Receita Federal vem procedendo é em relação aos efeitos retroativos da exclusão.
- 37) Primeiramente, cabe a ofensa ao artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, que prevê o princípio da anterioridade da lei tributária:
- "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
- III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."
- 38) O Fisco não pode retroagir os efeitos da lei tributária para cobrar tributos dos contribuintes, devendo observar o princípio da anterioridade da lei prevista na Carta Maior.
- 39) O artigo que prevê a partir de quando os efeitos da exclusão do SIMPLES passam a produzir efeitos é inconstitucional, pois afronta a Constituição Federal que determina a irretroatividade da lei tributária. A cobrança de um tributo deve obedecer à anterioridade da lei, não podendo desta forma

retroagir seus efeitos a fim de obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos antes da vigência da obrigação.

- 40) Não se pode admitir que o mês em que ocorreu a situação excludente, tornado assim obrigatório o pagamento, não seja outro senão aquele em que se torne definitiva a decisão tomada pela Receita, ou no mínimo a data em que a Impugnante recebeu a notificação do Ato Declaratório Executivo.
- 41) Sabe-se que cabe à Receita Federal apurar e fiscalizar a situação do contribuinte quando este opta em ingressar no SIMPLES, não podendo o contribuinte ser penalizado pela omissão do Fisco.
- 42) Não há como alegar qualquer má-fé por parte do contribuinte, que visando reduzir sua carga tributária opta pelo tratamento simplificando e o Fisco, que possui condições de verificar a situação do contribuinte, fica inerte, requerendo após certo lapso temporal, no caso concreto após cerca de seis anos, que o contribuinte pague todo o período em que esteve no SIMPLES, bem como multa e juros.
- 43) Não se pode admitir que o mês em que ocorreu a situação excludente, tornado assim obrigatório o pagamento, não seja outro senão aquele em que a Impugnante recebeu a notificação do Ato Declaratório Executivo.
- 44) O Tribunal Regional Federal da 3ª Região concedeu liminar, assegurando que a exclusão do Simples pela Receita Federal não pode ter efeito retroativo, passando a surtir efeito a partir do mês seguinte em que a empresa é comunicada. O TRF entende que é ilegal o dispositivo da Receita que estaria exigindo os quatro últimos anos de diferença entre a tributação normal e aquela prevista no Simples.
- 45) Ainda, Outros tribunais também vêm entendendo ser ilegal a retroatividade da exclusão do SIMPLES:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA. PAGAMENTO. MULTA MORATÓRIA. DESNECESSIDADE. EXPEDIÇÃO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. ART. 138, CTN.

A Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, estabelece, no seu art. 15, II, que o ato que excluir a pessoa jurídica desse sistema somente surtirá efeitos a partir do mês subsequente.

Retroagir os efeitos da exclusão constitui insuperável ofensa ao princípio da irretroatividade da lei.

3. Apelação e remessa oficial, não providas.

(TRF 1ª Região, Sétima Turma, AMS n.º 1999.38.000124751, Des. Federal Tourinho Neto, DJ de 03/08/2004)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LAVRATURA DE NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES. APLICAÇÃO INDEVIDA DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 15, INCISO II, DA LEI 9.317, DE 05/12/96.

Quando da exclusão da empresa apelada do SIMPLES estabelecia o inciso II do art. 15 da Lei 9.317/96, com a alteração dada pela Lei 9.732/98, que tal ato surtiria efeito somente a partir do mês subsequente.

Impossível a aplicação retroativa da Lei para que a exclusão tenha efeito a partir do mês subsequente em que incorrida a situação excludente sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade das leis e da garantia do direito adquirido.

3. Apelo e remessa impróvidos.

(TRF 1a Região, Quarta Turma, AMS nº 2001.38.000176316, Des. Federal Hilton Queiroz, DJ de 07/08/2002;

- 46) Sabe-se que cabe à Receita Federal apurar e fiscalizar a situação do contribuinte quando este opta em ingressar no SIMPLES, não podendo o contribuinte ser penalizado pela omissão do Fisco.
- 47) Caso entenda-se que a Impugnante deve ser excluída do SIMPLES, não se pode admitir que os efeitos sejam retroativos, razão pela qual deve-se produzir os efeitos da exclusão a partir do ciente da Impugnante.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Do Mérito

A recorrente alega que “ao contrário do exposto no Parecer utilizado na decisão da qual se recorre, há a obrigação de executar o serviço, ou seja, a empresa é contratada para executar serviço específico o qual deve ser deve ser integralmente cumprido”.

Afirma que “a execução e gerência das atividades compete à recorrente, a única que detém o comando das tarefas. As empresas contratante até podem fiscalizar o serviço prestado a fim de verificar se o mesmo está sendo feito a contento, o que é normal em qualquer contratação, mas a orientação dos trabalhos compete exclusivamente à recorrente, ou seja a empresa contratada”.

Argumenta que “era obrigação da recorrente realizar o serviço em questão quando chamada a fazê-lo dentro daqueles horários fixados (entre às 5 horas às 19h18min). Assim, caso

uma carga chegasse após ou antes a limitação para início e fim das atividades, não haveria obrigação por parte da contratada em realizar tais serviços”.

Destaca que o despacho decisório caracteriza a locação mão-de-obra como:

- cessão de funcionários para fins de suprir necessidade transitória de substituição pela falta temporária de pessoal ou do acréscimo extraordinário de tarefas;
- locador faz alguma atividade, não específica, para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço;
- obrigação da locadora de contratar empregados trabalhadores autônomos ou avulsos;
- a locatária detém o comando das tarefas e fiscalização da execução e o andamento dos serviços.

Descreve, em síntese, que “a locação de mão-de-obra se dá quando a locadora contrata empresa para o fim de suprir necessidade transitória, seja pelo acúmulo de serviços, ou seja pela necessidade de substituição de pessoal, sendo que os trabalhos serão de diversas naturezas, e não uma única atividade relacionada com a atividade desenvolvida pelo locador, bem como o comando das tarefas, ou seja, dos empregados locados, fica a cargo da locadora dos serviços, não tendo o locatário qualquer gerência na condução das atividades”.

Afirma que essa “não é natureza dos serviços prestados pela Recorrente. Veja-se que esta presta serviço específico de carga e descarga de produtos. Seus trabalhos são constantemente prestados para as empresas”.

Entende que , “assim, as duas primeiras características apontadas pela fiscalização como indicadoras da locação de mão-de-obra caem por terra, eis que o serviço prestado pela Recorrente não se presta a suprir necessidade transitória, bem como é específico”.

Alega que “os funcionários que prestam serviços dentro das dependências das empresas contratantes, não foram contratados especificamente para tal fim, ou seja, especificamente para prestar serviços às empresas contratantes, sendo que fazem parte do quadro regular de funcionários da Recorrente”.

Reitera que “a condução dos trabalhos a serem realizados é exclusivamente da Recorrente, que detém total gerência sobre as atividades desenvolvidas. Aliás como consta de cláusula específica dos contratos de prestação de serviço firmados”.

A recorrente pontua, em seu entendimento, a diferenciação entre a atividade de locação de mão-de-obra e da prestação de serviço, in verbis:

No contrato de prestação de serviços o que se contrata é um serviço determinado, descrito na cláusula de objeto com todos os seus elementos característicos. Já na locação de mão-de-obra o que se contrata são pessoas com intermediação da empresa locadora.

No contrato de prestação dos serviços toda preocupação das partes é com a adequada delimitação dos serviços, ficando ao inteiro alvedrio da contratada a escolha das pessoas que irão efetivamente prestá-los. O que se

admite é a estipulação contratual de um número mínimo de empregados que a contratada deve utilizar na execução contratual, pouco importando quem sejam. A contratada pode substituir pessoas e alterar a rotina dos serviços, desde que com a concordância da contratante (Artigo 30, parágrafo 10, LF n.º 8666/93) e observada à forma de execução prevista no contrato.

Também nos contratos de serviços não especializados é comum a inserção de cláusula contendo exigência de substituição de empregados, a pedido do contratante, no caso de comportamento inconveniente/incompatível e/ou a execução do objeto contratual.

Ao contrário, na locação de mão-de-obra os serviços a serem prestados são vaga e imprecisamente mencionados, já que o que importa são as pessoas que serão colocadas à disposição da contratante para a prestação dos serviços que lhes forem assinalados. É comum, nesse tipo de contrato inserção de cláusulas que assegurem ao contratante influir a escolha dos empregados utilizados pela contratada na execução contratual, exigindo dispensas, solicitando novas admissões, vedando substituições, etc...

Outra diferença relevante entre as duas modalidades contratuais diz respeito à composição do preço: na prestação de serviços o preço decorre de uma proposta da contratada, pela qual se estabelece a sua pretensão de retribuição (ressalvados reajustes de preço) no tocante aos serviços solicitados, aí compreendidos os custos (materiais, equipamentos, mão-de-obra, etc.) e o seu lucro; na locação de mão-de-obra, o contrato estabelece como obrigação do contratante reembolsar à contratada todos os custos, diretos e indiretos, da mão-de-obra utilizada na execução contratual, e em muitos casos acrescidos do pagamento de um "plus" a título de administração (usualmente um percentual sobre os custos).

Nos contratos de prestação de serviços os encargos decorrentes da relação laboral existente entre a contratada e o pessoal utilizado na execução de seu objeto não podem ser repassados à contratante na eventualidade de rescisões contratuais, como também não podem ser repassadas as obrigações decorrentes de dissídio coletivo, etc., ao contrário do que ocorre na locação de mão-de-obra.

O objeto da contratação dos serviços terceirizados não pode ser vago. O objeto deve ser claro, expresso e definir com precisão quais os serviços que serão executados pela empresa.

A recorrente argumenta que, caso entenda-se que o contribuinte deve ser excluído do SIMPLES, não se pode admitir que os efeitos sejam retroativos, pelas seguintes razões, *in verbis*:

Outra ilegalidade que a Receita Federal vem procedendo é em relação aos efeitos retroativos da exclusão.

Primeiramente, cabe a ofensa ao artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, que prevê o princípio da anterioridade da lei tributária:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado."

O Fisco não pode retroagir os efeitos da lei tributária para cobrar tributos dos contribuintes, devendo observar o princípio da anterioridade da lei prevista na Carta Maior.

O artigo que prevê a partir de quando os efeitos da exclusão do SIMPLES passam a produzir efeitos é inconstitucional, pois afronta a Constituição Federal que determina a irretroatividade da lei tributária. A cobrança de um tributo deve obedecer à anterioridade da lei, não podendo desta forma retroagir seus efeitos a fim de obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos antes da vigência da obrigação.

Não se pode admitir que o mês em que ocorreu a situação excludente, tornado assim obrigatório o pagamento, não seja outro senão aquele em que se torne definitiva a decisão tomada pela Receita, ou no mínimo a data em que a Impugnante recebeu a notificação do Ato Declaratório Executivo.

Sabe-se que cabe à Receita Federal apurar e fiscalizar a situação do contribuinte quando este opta em ingressar no SIMPLES, não podendo o contribuinte ser penalizado pela omissão do Fisco.

Não há como alegar qualquer má-fé por parte do contribuinte, que visando reduzir sua carga tributária opta pelo tratamento simplificando e o Fisco, que possui condições de verificar a situação do contribuinte, fica inerte, requerendo após certo lapso temporal, no caso concreto após cerca de seis anos, que o contribuinte pague todo o período em que esteve no SIMPLES, bem como multa e juros.

Não se pode admitir que o mês em que ocorreu a situação excludente, tornado assim obrigatório o pagamento, não seja outro senão aquele em que a Impugnante recebeu a notificação do Ato Declaratório Executivo.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região concedeu liminar, assegurando que a exclusão do Simples pela Receita Federal não pode ter efeito retroativo, passando a surtir efeito a partir do mês seguinte em que a empresa é comunicada. O TRF entende que é ilegal o dispositivo da Receita que estaria exigindo os quatro últimos anos de diferença entre a tributação normal e aquela prevista no Simples.

Ainda, Outros tribunais também vêm entendendo ser ilegal a retroatividade da exclusão do SIMPLES:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DÉBITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA. PAGAMENTO. MULTA MORATÓRIA. DESNECESSIDADE. EXPEDIÇÃO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. ART. 138, CTN.

A Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, estabelece, no seu art. 15, II, que o ato que excluir a pessoa jurídica desse sistema somente surtirá efeitos a partir do mês subsequente.

Retroagir os efeitos da exclusão constitui insuperável ofensa ao princípio da irretroatividade da lei.

3. Apelação e remessa oficial, não providas.

(TRF 1a Região, Sétima Turma, AMS n.º 1999.38.000124751, Des. Federal Tourinho Neto, DJ de 03/08/2004)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LAVRATURA DE NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES. APLICAÇÃO INDEVIDA DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 15, INCISO II, DA LEI 9.317, DE 05/12/96.

Quando da exclusão da empresa apelada do SIMPLES estabelecia o inciso II do art. 15 da Lei 9.317/96, com a alteração dada pela Lei 9.732/98, que tal ato surtiria efeito somente a partir do mês subsequente.

Impossível a aplicação retroativa da Lei para que a exclusão tenha efeito a partir do mês subsequente em que incorrida a situação excludente sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade das leis e da garantia do direito adquirido.

3. Apelo e remessa impróvidos.

(TRF 1a Região, Quarta Turma, AMS n.º 2001.38.000176316, Des. Federal Hilton Queiroz, DJ de 07/08/2002;

Sabe-se que cabe à Receita Federal apurar e fiscalizar a situação do contribuinte quando este opta em ingressar no SIMPLES, não podendo o contribuinte ser penalizado pela omissão do Fisco.

Caso entenda-se que a Impugnante deve ser excluída do SIMPLES, não se pode admitir que os efeitos sejam retroativos, razão pela qual deve-se produzir os efeitos da exclusão a partir do ciente da Impugnante.

Percebe-se que, a partir da leitura da Representação Fiscal (fls. 2 a 4), a Autoridade Fiscal entendeu que cabia à exclusão do contribuinte do regimento do Simples Federal, por causa da caracterização da locação de mão de obra, devido à constatação da seguinte situação, in verbis:

III – DESCRIÇÃO DOS FATOS DA SITUAÇÃO

4. O objeto social da empresa, conforme seu contrato social, cláusula 3ª é "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA", atividade esta para a qual não há vedação para optar pelo sistema do SIMPLES.

5. Em visita à empresa para dar conhecimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal, quando fomos recebidos pela Sra. Leila Mara Zanghelini, assistente-administrativa da empresa, verificamos que no local – residência do Sr. Claudécir José Eger - encontra-se apenas o escritório, sendo que nos foi informado que os serviços de carga e descarga são realizados na empresa DUAS RODAS INDUSTRIAL LTDA, sendo esta a tomadora dos serviços.

6. Analisando CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS –em anexo – encontramos cláusulas do tipo:

"Cláusula 1ª. Entende-se como serviço de carga e descarga, a ser realizado pela CONTRATADA, nas dependências da empresa Duas Rodas Industrial Ltda., sito na rua Rudolfo Hufuenesler, 755, Centro, Jaraguá do Sul, SC.

Cláusula 2ª A CONTRATADA se compromete a realizar os serviços de carga e descarga dos veículos da CONTRATANTE e de seus agregados, no horário de segunda a sexta das 5:00 às 19:18, e eventualmente poderá ultrapassar este horário (turno) caso seja necessário.

§1º Entendem-se como agregados os veículos em nome de terceiros que prestam serviços a CONTRATANTE.

§2º Aos sábados a CONTRATADA poderá eventualmente prestar serviços, mediante consulta prévia, e com acréscimo de 50,0%(cinquenta por cento) sobre o valor base do serviço contratado conforme estabelecido na cláusula 5ª, da mesma forma aos domingos e feriados mediante acréscimo de 100,0% (cem por cento) sobre o valor estabelecido na Cláusula 5ª."

Outros dois contratos de prestação de serviços, onde figuram como tomadoras as empresas **Tranportes Zampie Ltda** e **Transportes Jure Ltda**, encontramos a mesma cláusula:

"Cláusula 1ª. Entende-se como serviço de carga e descarga, a ser realizado pela CONTRATADA nas dependências da Empresa Duas Rodas Industrial Ltda., sito na rua Rodolfo Hufuenesler, 755, Centro, Jaraguá do Sul, SC."

7. Na análise da contabilidade, ano 2007 – lançamentos com discriminativo do tomador - verifica-se que a quase totalidade das NFS emitidas, tem como tomadora a empresa Duas Rodas Industrial Ltda. Em anexo, amostra de cópias de NF abrangendo o período de abril de 2007 à agosto de 2008.

8. Assim, vemos que a atividade desenvolvida – carga e descarga – é aquela constante do objeto social da empresa, para a qual não há restrições em optar pelo SIMPLES. Todavia, o determinante impeditivo para a opção ao SIMPLES é a prestação do serviço com locação de mão-de-obra, conforme Art. 9 da Lei 9.317 acima referido.

A Autoridade Fiscal entendeu que a situação constatada adequava-se à caracterização de locação de mão-de-obra quando a locadora coloca empregados seus à disposição da locatária para trabalhos temporários, sob as ordens desta e em local por esta designado.

Ressalta-se que a cessão de mão-de-obra referida na Lei Complementar n.º 123, de 2006, está conceituada, no âmbito da legislação previdenciária, no § 3º do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

[...]

§ 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 n.º 9.711, de 1998).

A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, coube tão somente reproduzir o conceito legal e definir o que vem a ser “dependências de terceiros”, “serviços contínuos” e “colocação [de trabalhadores] à disposição da empresa contratante”, conforme se verifica a partir da análise de seu art. 115:

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 n.º 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.

Vê-se que a própria lei traz os requisitos necessários para que seja caracterizada a cessão ou locação de mão de obra: colocação de funcionários à disposição do contratante e a prestação de serviços contínuos. Esse requisitos foram reforçadas através da doutrina e jurisprudência administrativa:

À guisa da ótica doutrinária, Roque Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo, apartam os conceitos em exame:

*A cessão (ou locação) é espécie do gênero prestação de serviços e se configura quando o esforço humano posto à disposição do contratante (o tomador dos serviços) **consiste na própria colocação da mão-de-obra, para que este dela faça uso, segundo suas conveniências e oportunidades.** Por outro lado, pode haver a contratação de prestação de serviços mediante utilização de pessoal pertencente a quadro próprio do prestador, que se encarrega da respectiva execução, ou, em outras palavras, de dar cumprimento à assumida obrigação de fazer. Nestes casos, embora exista prestação de serviços, não há cessão ou locação de mão-de-obra.*

Hugo de Brito Machado e Hugo de Britto Machado Segundo também corroboram esse entendimento, afirmando que:

*O contrato de cessão de mão de obra não se confunde com o contrato de prestação de serviços. **No contrato de cessão de mão-de-obra o objeto contratado é a própria mão-de-obra, ou força de trabalho humano, e não o produto dela resultante.** Em se tratando, por exemplo, de construção civil, pelo contrato de cessão de mão-de-obra o cedente coloca à disposição do cessionário segurados que podem ser um engenheiro, um pedreiro, um servente, um pintor de paredes. **Não importa o que tais segurados vão fazer, pois os mesmos trabalharão sob a gerência do contratante que deles dispõe. Já no contrato de prestação de serviços o objeto do contrato é o produto e não a mão-de-obra.** Em se tratando de construção civil, pelo contrato o prestador do serviço obriga-se a construir uma casa, ou um muro, um galpão. O objeto do contrato é o produto, e não a mão-de-obra. Os segurados trabalham sob a gerência do prestador do serviço, e não do tomador destes.*

7. *Os dois elementos característicos que separam a cessão de mão de obra da prestação de serviços estão centrados no objeto do contrato e na direção dos serviços prestados. Enquanto na cessão de mão de obra registra-se a sujeição dos funcionários às ordens do tomador do serviço, na mera prestação de serviços o prestador comanda os seus funcionários na realização do serviço, respeitados os termos contratuais. **Enquanto na cessão de mão de obra o objeto contratado é a força de trabalho humano, na simples prestação de serviços contrata-se o produto dela resultante.***
8. *Tais fatores são uma decorrência conceitual do elemento normativo referente à disponibilização, que singulariza o contrato de locação de mão obra. Assim, **disponibilizar a mão de obra para o tomador de serviços significa que é este quem dirige os trabalhos,** e não o prestador do serviço; e **que se contratou a força de trabalho, não o produto dela resultante.***
9. *Esses são os delineamentos teóricos pertinentes ao caso analisado, cabendo à Autoridade Julgadora **examinar a natureza da atividade desempenhada** pela Manifestante, não apenas a literalidade do Contrato Social e alterações subsequentes. **Deve-se identificar, sem que haja dúvidas, que as atividades de portaria, copeiragem e zeladoria são exercidas mediante cessão de mão de obra,** e, para tanto, requer-se debruçar sobre o inteiro teor dos Contratos de Prestação de Serviços que a Manifestante juntou aos autos.*

10. *Essa é também a posição da jurisprudência administrativa dominante, reunida na sequência:*

Acórdão DRJ/FNS n.º 07-36567 de 2015

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não caracteriza cessão ou locação de mão-de-obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade do contratante, não há subordinação dos empregados a este. O objeto contratado se refere ao serviço a ser prestado e não à cessão de mão-de-obra.

Acórdão DRJ/RJ1 n.º 12-33042 de 2010

EXCLUSÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E LOCAÇÃO (CESSÃO) DE MÃO-DE-OBRA. DISTINÇÃO.

Não se caracteriza a locação (cessão) de mão-de-obra quando a empresa contratada presta serviços especializados ligados à atividade meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta (Súmula n.º 331, III, do TST).

Acórdão CARF/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária n.º 2301-002.685 de 2012

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DA CONTINUIDADE DO SERVIÇO OU DA SUBORDINAÇÃO.

(...)

*Para que o serviço se enquadre como cessão de mão de obra, é necessário que seja prestado em **caráter contínuo** (necessidades contínuas da empresa), com subordinação das pessoas físicas prestadoras a tomadora dos serviços e que esteja expressamente arrolado no rol previsto no art. 31, § 4o, da Lei n.º 8.212/1991 ou do art. 219, §2º do Decreto n.º 3.048/1999, sem o que não lhe será aplicado o regime jurídico previsto no caput do art. 31 da Lei n.º 8.212/1991.*

Acórdão CARF/2ª Turma Especial n.º 1802-001.689 de 2013

SIMPLES EXCLUSÃO INDEVIDA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não caracteriza a locação de mão de obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade do contratante, não há subordinação dos empregados a este. O objeto contratado se refere ao serviço a ser prestado e não à respectiva cessão de mão de obra.

Acórdão CARF/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária n.º 2301-004.225 de 2014

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. DESCARACTERIZAÇÃO.

*Não havendo documentação nos autos que configurem a cessão de mão de obra, mormente a **subordinação dos empregados da cedente à cessionária** nos falta um dos pressupostos caracterizadores.*

Como explicitado na Instrução Normativa RFB n.º 971/09, na cessão de mão de obra entende-se por disponibilização de trabalhadores a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante, nas dependências desta ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos. Tal conceituação,

que à primeira vista parece tautológica, permite – quando bem entendida – que se afira a efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que a empresa contratada quando cede seus trabalhadores, não pode contar com eles para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante, na qual – mediante cessão de mão-de-obra - prestará o serviço avençado.

No presente caso, embora os serviços de carga e descarga fossem prestados nas dependências da empresa tomadora de serviço, entende-se que não há comprovação de que os trabalhadores eram efetivamente disponibilizados à tomadora dos serviços, pois não há nenhuma cláusula no sentido de haver um cessão destes trabalhadores à tomadora de serviços, também não há cláusula no contrato de que esses ficavam sob ordens da empresa tomadora dos serviços.

O objeto social da empresas é a prestação de serviços de carga e descarga, que conforme análise das notas fiscais (fls. 21 a 26) há notas genéricas de prestação de serviço no mês e notas específicas, que detalham o produto a ser carregado ou descarregado, por exemplos, a Nota Fiscal nº 000451, reproduzida a seguir:

SC JOINVILLE DRF

GR **Serviços**

47 3275-1416 / 9924-9402

EGER SOUZA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA LTDA. - ME
Rua 25 de Julho, 1521 - Apto. 01 - Vila Nova - Jaraguá do Sul - SC
E-mail: cirservicos@yahoo.com.br

CNPJ: 08.793.943/0001-02 Inscr. Municipal: 20.719.6

Fl. 71
NOTA FISCAL DE SERVIÇOS - SÉRIE "ISS"

1ª VIA CLIENTE
2ª VIA PREFEITURA
3ª VIA CONTROLE
4ª VIA BLOCO

000451

Imposto sobre serviço de qualquer natureza

Data da Emissão: 02 de Junho de 2008.

O(s) Sr(s): DUAS RODAS INDUSTRIAL LTDA.
Estabelecido a: RODOLFO HUGENTESSER, Nº: 755.
Cidade: JARAGUÁ DO SUL, Estado: S.C.
CNPJ: 08.428.149/0001-09, Inscr. Est.: 250.533.083.

| Discriminação dos Serviços | Valor Total |
|---|---------------|
| CARGAS DE FARINHA INFANTIL E AÇÚCAR (CRISTAL) "NUTILIMINAR" | 203,30 |
| REF. N.ºs: 0875628-0879636. | |
| NATA: 21-05-2008. | |
| VENCIMENTO: 25-06-2008. | |
| LANÇADO Escrita Fiscal | |
| RETENÇÃO DE 11% DE INSS. | |
| Valor R\$ 22,36. | |
| TOTALRS | 203,30 |

GRÁFICA HOFF LTDA. ME - Fone: (47) 3275-3737 - CNPJ 05.183.846/0001-67 - I.E. 252.371.631
05.86 - 450 - Numeração de 000.251 a 000.500 - Nº Autorização 10841 da PRJUS em 15/02/2007

Rua(s) de EGER SOUZA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA LTDA. - ME de produto constantes da NOTA FISCAL indicada no link
Cópia autenticada administrativamente

NOTA FISCAL DE SERVIÇOS SÉRIE "ISS" 000451

Vê-se que não há comprovação de que a prestadora de serviço não podia dispor de seus trabalhadores para executar outros serviços. Também não é possível concluir que os trabalhadores disponíveis ficavam sob ordens da tomadora de serviço, pois não havia cláusula contratual para que os empregados da prestadora de serviço acatassem as ordens do contratante.

A Cláusula 2ª trata do horário em que o serviço deverá ser realizado, conforme reproduzida a seguir:

Cláusula 2ª A CONTRATADA se compromete a realizar os serviços de carga e descarga dos veículos da CONTRATANTE e de seus agregados, no horário de segunda a sexta das 5:00 às 19:18, e eventualmente poderá ultrapassar este horário (turno) caso seja necessário.

Interpreta-se a referida cláusula no sentido de que trata-se do horário em que os serviços eram realizados, delimitando em qual período do dia em que os serviços seriam prestados, *data vênia*, não se infere que os trabalhadores da prestadora de serviço deveriam permanecer todo este período dentro das dependências da empresa contratante.

Ante a ausência de comprovação da prestação de serviço através da cessão de mão-de-obra, assiste razão à recorrente de que se trata de simples prestação de serviço, cuja atividade não está vedada para a opção do contribuinte pelo regime do Simples.

Quanto a alegação de irretroatividade dos efeitos da decisão, encontra-se prejudicada, devendo o colegiado pronunciar-se sobre essa questão, caso prepondere divergência quanto ao voto do relator.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias