



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10980.001096/2004-22  
**Recurso nº** 138.585 Voluntário  
**Matéria** SIMPLES - EXCLUSÃO  
**Acórdão nº** 302-39.830  
**Sessão de** 12 de setembro de 2008  
**Recorrente** VERTICE SOLUÇÕES LTDA  
**Recorrida** DRJ-CURITIBA/PR

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

**ANO-CALENDÁRIO: 2002**

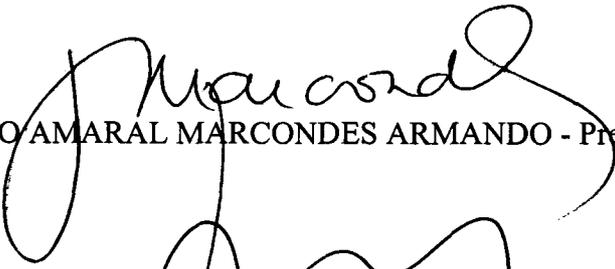
**SIMPLES. LOCAÇÃO E/OU CESSÃO DE MÃO-DE-  
OBRA. VEDAÇÃO.**

A pessoa jurídica que exerce atividades que envolvem locação de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra não pode optar pelo Simples.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, José Fernandes do Nascimento (Suplente), Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Verissimo de Sena, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausentes a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*A contribuinte acima qualificada, mediante Ato Declaratório Executivo nº. 34, de 02 de maio de 2005, de emissão do Delegado da Receita Federal em Curitiba, foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), informando como causa do evento a atividade econômica vedada à opção, no caso, "locação de mão-de-obra", prevista na alínea "f" do inciso XII do artigo 9º e, "consultoria", previsto no artigo 9º, inciso XIII da Lei nº 9.317, de 1996. A ação que culminou com a exclusão da contribuinte ao Simples teve origem em Representação Administrativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), por meio de sua gerência executiva em Curitiba/PR. e foi instruída com os documentos de fls. 02 a 27.*

*Posteriormente, apresentou Manifestação de Inconformidade (fl.35/39), acompanhada de cópia do Contrato Social e 6ª Alteração, alegando que sua atividade é sui generis uma vez que faz recuperação de peças para veículos automotivos e que, à época de sua constituição, ante a falta de opção mais adequada, fez constar como objeto social prestação de serviços de assessoria em sistemas de qualidade e análise de material na área de produção.*

*Prossegue afirmando que os serviços são prestados por pessoal sem qualificação especial e que sua atividade está melhor descrita na 6ª Alteração Contratual. Informa que os serviços são prestados em seu estabelecimento ou no estabelecimento do cliente, mediante acordo prévio e estipulação em contrato. Os serviços são faturados com a emissão de Nota Fiscal de Prestação de Serviços, as quais se fazem acompanhar de planilhas específicas dos trabalhos executados, não se tratando de locação de mão-de-obra.*

*Alega que os contratos com a Volkswagen seguem um padrão rígido e utilizam termos que podem proporcionar uma dupla interpretação.*

*Reforça o argumento de que não presta assessoria e que se limita a verificar peças e recuperar as que apresentem alguma deficiência e não podem ser empregadas no processo produtivo de seus clientes.*

*Traz aos autos manifestação do Conselho de Contribuintes, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça e, ao final, pede o cancelamento do Ato Declaratório Executivo ora atacado.*

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/CTA nº 13.847, de 15/03/2007, fls. 50/55, assim ementada:

*Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples*

*Ano-calendário: 2002*

*SIMPLES. LOCAÇÃO E/OU CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. VEDAÇÃO.*

*A pessoa jurídica que exerce atividades que envolvem locação de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra não pode optar pelo Simples.*

*Solicitação Indeferida.*

Às fls. 58 o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário de fls. 68/77, tendo sido dado, então, seguimento ao mesmo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Discute-se nos autos a exclusão da recorrente do SIMPLES porque sua atividade se configuraria como cessão de mão de obra, o que não é permitido.

Da análise dos documentos constantes dos autos se verifica que, efetivamente, a atividade exercida pela recorrente é de cessão de mão de obra, não havendo prova que possa afastar esta convicção.

A exclusão do SIMPLES da recorrente se deu conforme dispõe o inciso XII, alínea “f”, do artigo 9º da Lei n.º 9.317/96 abaixo transcrito:

*Art. 9º - Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:*

(...)

*XII- que realize operações relativas a:*

(...)

*f) prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra; (...) (grifo nosso)*

Para melhor entender o conceito de locação de mão de obra que ensejaria a referida exclusão, necessário transcrevermos o art. 31 da Lei n.º 8.212/91:

*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 artigo 33.*

*§ 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.*

§ 2º. *Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.*

§ 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;*

*Jurisprudência Vinculada*

*IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei n° 6.019, de 03 de janeiro de 1974.*

§ 5º. *O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (grifo nosso)*

O que se verifica é que, para que seja caracterizada a cessão de mão de obra, necessária a presença de dois requisitos, quais sejam, colocação de funcionários à disposição da contratante e prestação de serviços contínuos, o que me parece estar configurado neste caso.

Neste sentido bem decidi a decisão recorrida, motivo pelo qual adoto seus fundamentos para julgar este feito:

*O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988 pode ser usufruído desde que as condições legais sejam preenchidas.*

*Conforme consta do Ato Declaratório n° 34 fls. 32, a exclusão de ofício do Simples se deu sob a constatação de que a empresa presta serviços a terceiros mediante fornecimento de mão de obra o que impediria de optar pelo sistema, consoante dispões a Lei 9.317, de 1996, art. 9º, XII, f, verbis:*

*A Lei n° 9.317, de 1996, e alterações posteriores, determina:*

*Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:*

*[...]*

*XII - que realize operações relativas a:*

*[...]*

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

[...]

Art. 15.[...]

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

*Dessa forma, tendo em vista o acima exposto e com base nos fatos já relatados no processo, não há nenhuma irregularidade no Ato Declaratório nº 34, pois é irrelevante que a atividade conste do objeto da firma ou que a receita proveniente destes serviços seja irrisória, bastando para exclusão, a prática de qualquer ato impeditivo à opção do Simples.*

*Por outro lado, caso a firma não fosse excluída pelo inciso XII, f, ela seria pelo inciso XIII, do mesmo art. 9º, Lei 9.317/96, de 05 de dezembro de 1996, também mencionado no Ato Declaratório, pois também é vedada a opção ao Simples de empresas que trabalham ou prestam serviços a terceiros mediante fornecimento consultoria.*

*O ponto central da discussão é saber se o serviço prestado pela impugnante caracteriza ou não locação ou cessão de mão-de-obra.*

*Locação/Cessão de mão-de-obra.*

*O Parecer nº 69, de 10 de novembro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, examinou a questão da vedação à opção pelo Simples para as empresas que se dedicam à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra, valendo transcrever os itens 3 e 4:*

*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 à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços. (grifos nossos)*

*O Parecerista, no final, concluiu que estão impedidas de optar pelo Simples as pessoas jurídicas que:*

- a) *tem como atividade a locação de mão-de-obra;*
- b) *firmam contratos de prestação de serviços relativos à empreitada exclusivamente de mão-de-obra;*
- c) *contratam serviços mediante cessão de mão-de-obra; estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e subempreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei nº 9.528/97, art. 4º)*

*Sobre o significado da expressão "locação de mão-de-obra", Valentin Carrion (Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho, 19ª ed. Saraiva, 1995, p.292) ensina que:*

*Na locação de mão de obra e na falsa subempreitada, quem angaria trabalhadores, os coloca simplesmente (ou quase) à disposição de um empresário, de quem recebem as ordens e com quem se relacionam constante e diretamente, inserindo-se no meio empresarial do tomador de serviço, muito mais no que do de quem o contratou e o remunera; o locador é apenas um intermediário que se intromete entre ambos, comprometendo o relacionamento direto entre o empregado e seu patrão natural; em seu grau extremo, quando, sem mais, apenas avilta o salário do trabalhador e lucra o intermediário (Camerlynck, 'Le Contrat '). É a figura do marchandage, com suas características mais ou menos nítidas e que é proibida em vários países.*

*Ainda, de acordo com a IN - SRF nº 34 de 1989, na locação de mão-de-obra, os empregados são colocados a serviço da locatária, pessoa jurídica, em local por esta determinado. O Parecer nº 1.236, de 26 de dezembro de 1989, emitido por esta Coordenação, acerca das disposições acima, expressa o entendimento que na locação de mão-de-obra é a locatária que administra os serviços realizados pelos empregados da locadora, isto é, a locatária detém o comando, determinando as tarefas, fiscalizando a execução dos trabalhos, enfim, controlando o andamento dos serviços desempenhados pelos empregados colocados à sua disposição.*

*É oportuno transcrever o 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 n° 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (grifamos)*

*A partir da definição expressa na Lei n° 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 enseja dúvidas na aplicação da vedação ao Simples.*

*Empreitada de mão-de-obra*

*Algumas empresas, por outro lado, trabalham através do contrato de empreitada, que tem por objeto a produção de um resultado a ser promovido pelo contratado. Ao contrário da locação de mão-de-obra, nesta espécie de contrato o locador se responsabiliza pelo resultado final, arcando com seus custos e riscos.*

*A empreitada, tanto na lei civil (CC art.1.237 e segs.), quanto na Lei comercial (C.C., 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 assumo o risco de realizar a obra contratada, por si ou seus prepostos, 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.*

*Observe-se que os artigos citados se referem ao Código Civil de 1916 e da Parte Primeira do Código Comercial de 1850, revogados pela Lei n° 10.406, de 10/01/2002, cujo conteúdo foi mantido com matizes em seus artigos 610 a 623, razão pela qual os fundamentos continuam aplicáveis ao caso em exame.*

*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. Por conseguinte, dedicando-se a empresa à execução de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, não poderá optar pelo Simples.*

*A distinção entre ambas as modalidades de contrato foi muito bem sintetizada por Silvio Rodrigues nestes termos (Direito Civil, 23ª Edição, Saraiva, 1995, vol.3, pg. 234):*

*Na locação de serviços o objeto do contrato é apenas a atividade do locador. Este tem que prestar um esforço físico ou intelectual determinado, sob orientação do locatário, sendo irrelevante que a final alcance, ou não, a execução de uma obra. Sua remuneração é proporcional ao tempo que dedicou ao trabalho, independente do sucesso do empreendimento. Na empreitada, ao contrário, o objeto da prestação não é o esforço ou a atividade do locador, mas a obra em si. De modo que a remuneração do empreiteiro continua a mesma, quer a execução da obra ocupe mais ou menos tempo, e só será devida se o empreendimento prometido for alcançado.*

*Nota-se que há uma linha muito tênue separando ambas as modalidades contratuais.*

*Outro aspecto relevante diz respeito à forma de remuneração. Na locação de mão-de-obra a remuneração baseia-se nas horas-homem trabalhadas, isto é, em razão do tempo que o empregado permanece à disposição do locador, enquanto na empreitada, a forma de remuneração baseia-se na produção.*

*À vista do exposto, conclui-se que, a empresa que atua através de contratos de realização de tarefa, assumindo os riscos da obra, recebendo tão somente orientação do contratante, e cuja remuneração se dê em função da tarefa cumprida e não do tempo empregado na sua realização, não é considerada locadora de mão-de-obra.*

*Contudo, a empresa que apenas disponibiliza empregados para o desenvolvimento da tarefa pretendida pelo contratante, ficando este com a responsabilidade pelo empreendimento e os riscos na sua realização, sendo a remuneração ajustada pelo tempo e o número de empregados que permaneceu à disposição do tomador do serviço, deve ser caracterizada como locadora de mão-de-obra e tem impedido o seu ingresso no Simples em função de sua atividade.*

*Especificada a legislação pertinente à matéria em questão, assim como o entendimento administrativo que lhe é dispensado, entendo que os serviços na forma combinada caracterizam cessão de mão-de-obra e, assim, a atividade da empresa é incompatível com a opção pelo Simples.*

*Ainda, as notas fiscais anexadas ao processo fls. 10/15, bem como as ordens de compra de fls. 16/18 e o contrato de fls. 19/27, não deixam nenhuma dúvida.*

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2008

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator