



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.001499/2008-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.408 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 8 de julho de 2020
Recorrente ABREU E SGARABOTO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO ELÉTRICA, TELEFÔNICA, DE REFRIGERAÇÃO, HIDRÁULICA, CABEAMENTO. INOCORRÊNCIA DA REGRA DE VEDAÇÃO DE OPÇÃO/PERMANÊNCIA.

O exercício de atividade de instalação e manutenção elétrica, telefônica, de refrigeração, hidráulica, cabeamento, por si só, não é suficiente para fazer incidir a regra de vedação de opção/permanência no Simples Federal insculpida no art. 9º, V, da Lei nº 9.317/1996, somente se verificando tal regra caso a atividade seja realizada como parte da construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo a que se refere o § 4º do dispositivo em questão.

EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. OCORRÊNCIA DA REGRA DE VEDAÇÃO DE OPÇÃO/PERMANÊNCIA.

Não sendo o objeto social da empresa a cessão ou locação de mão de obra, esta só se caracteriza se efetivamente comprovada a prática da cessão de mão de obra a terceiros para a execução de serviços sob sua exclusiva direção e supervisão. Caso a análise dos contratos de prestação de serviços revele que o foco da atuação do contribuinte está voltada para a mão de obra em si e não para o serviço, identificando-se, também, a existência de subordinação e pessoalidade entre os empregados responsáveis pela prestação dos serviços e a empresa contratante, há de ser reconhecida a cessão ou locação de mão de obra, como no presente caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (“DRJ/CTA”), o qual será complementado ao final (fls. 49/50 do *e-processo*):

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade ao conteúdo do Ato Declaratório Executivo no 096, de 10/03/2008, de lavra do Delegado da Receita Federal em Curitiba-PR, que excluiu o contribuinte do benefício do Simples, com efeitos a partir de 01/01/2002, ao argumento de que exerce atividades vedadas, nos termos do disposto no inciso V, inciso XII, alínea "f" e, inciso XIII, combinado com o §40, todos do artigo 9º da Lei nº 9.317, de 1996, que rege a sistemática.

2. A ação que culminou com a exclusão da contribuinte ao Simples teve origem em Representação Administrativa da Central de Restituição e Reembolso Previdenciário, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba e foi instruída com os documentos de fls. 04 a 22.

3. Regularmente cientificada, apresentou manifestação de inconformidade (fls.36-42), onde alega que não há que se cogitar de sua exclusão ao Simples pois não faz locação de mão de obra e muito menos exerce atividades de construção civil.

4. Afirma, em preliminar que ao fazer constar do corpo da representação que a reclamante "em tese" presta atividades de construção civil, a autoridade fiscal deixou transparecer incerteza, qual seja, as atividades exercidas não são explicitamente incompatíveis com o Simples, há que se praticar algum exercício de interpretação para assim entender; sustenta que as atividades expressas no contrato social e nos contratos celebrados com seus clientes não são vedadas pela legislação, mas quando muito, poderiam terminologicamente, se aproximar dos conceitos de atividades incompatíveis e que tendo sido a exclusão pautada na tese, ocorreu afronta ao princípio da legalidade.

5. Alega não ter havido locação de mão de obra e que os contratos acostados pela fiscalização não fazem qualquer referência a disponibilização física e direta de técnico, ele não expressa que o técnico permanece na empresa contratante; que seus funcionários não permanecem dentro da empresa em constante trabalho; que a disponibilidade é potencial e condicionada à necessidade, não havendo locação de mão de obra; que se trata de mera prestação de serviços condicionada à demanda.

6. Quanto à alegação de que presta serviços próprios da construção civil, afirma que o citado trabalho de carpintaria refere-se única e exclusivamente a serviços complementares e pertinentes à manutenção de máquinas e que a vedação legal se limita as obras de construção civil de imóveis, assim, requer a reforma ou nulidade da decisão.

7. Por fim, ressalta que os contratos que deram suporte à exclusão não vigoram até a presente data, desta forma, ainda que se considerem incompatíveis com o Simples as atividades desempenhadas, essas cessaram há muito tempo, conforme diátrato que junta. Pede a improcedência do ADE. Juntou os documentos de fls. 43-44.

Em sessão de 14/07/2011, a DRJ/CTA indeferiu a solicitação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. OPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, onde a locadora contrata os empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos, é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ficam à disposição da tomadora do serviço, que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços veda a adesão ao SIMPLES. A cessão de mão-de-obra definida como a colocação à disposição da tomadora do serviço, 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, veda, também, a adesão ao SIMPLES.

ATIVIDADE VEDADA O exercício de atividades complementares a construção civil impede a permanência no Simples.

Nos fundamentos do voto relator (fls. 50/55 do *e-processo*):

8. Constituída em 27/07/2001, informa como objeto social, serviços de instalação, reparação e manutenção de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação de uso industrial, serviços de instalação, reparação e manutenção de máquinas para indústria metalúrgica, serviços de montagens elétricas e eletrônicas, serviços de carpintaria e serviços de manutenção, reparação e instalação de máquinas de escritório e de informática.

[...]

13. A exclusão de ofício do Simples se deu em face de representação administrativa instruída com os documentos de fls. 04 a 22, sob a alegação de que a empresa em tese presta serviços com cessão de mão-de-obra, o que a impediria de optar pelo Sistema [...]

15. Entre os documentos acostados pela autoridade fiscal representação, tem-se uma série de notas fiscais emitidas pela ora reclamante (fls.18/22), em favor de Associação Viking Ltda, CNPJ 75.214.718/0001-80, todas referentes a serviços de manutenção preventiva e corretiva do clube, conforme contrato de prestação de serviços, serviços de reforma das churrasqueiras, com revestimento em refratário, conforme planilha anexa, adicional da reforma das churrasqueiras, pintura interna do salão VIP e, pequenas obras ..., onde estão destacados 11% a título de contribuição à Previdência Social.

16. Pois bem, o ponto central da questão, portanto, é determinar se as atividades da empresa tipificam-se ou não como contrato de locação de mão-de-obra, cessão ou empreitada exclusivamente de mão-de-obra.

[...]

22. No caso, restou caracterizada a cessão de mão-de-obra, nos termos definidos pelo art. 31, § 3º, da Lei n.º 8.212/91. Isto porque pelo "Contrato de Prestação de Serviços" realizado entre a contribuinte (contratada) e a contratante já mencionada houve a colocação de funcionários da contratada à disposição da contratante nas dependências que esta determinar e a prestação de serviços contínuos.

23. Ainda como parte da representação, a autoridade fiscal juntou cópia de dois contratos de prestação de serviços celebrados entre a ora reclamante e as empresas GR/SA, CNPJ 02.905.110/0104-33, e a Associação Viking Ltda, CNPJ 75.214.718/0001-80.

24. No caso do contrato firmado com a empresa GR/AS, o objeto era a manutenção preventiva e corretiva nas máquinas e equipamentos da cozinha industrial, no setor "Volvo", obedecendo e fazendo obedecer as regras internas da contratante, e respeitando o horário de funcionamento desta, qual seja, uma carga horária de 200 horas mensais a serem realizadas entre 08:00 às 17:00, de segunda a sexta feira e, de 08:00 às 12:00 nos sábados. Além disso, havia a determinação para que a contratada deixasse à disposição da contratante um técnico capaz e experiente para executar prontamente todo o serviço discriminado no objeto, sendo que, caso fosse necessário a contratada poria à disposição da contratante mais um técnico.

25. Já aquele firmado com a Associação Viking, datado de 09/2003, prevê o seguinte objeto: a) instalação e manutenção preventiva/corretiva, elétrica e telefônica; b) manutenção básica de refrigeração, preventiva/corretiva; c) instalações para computadores e automação; d) cabeamentos; e) manutenção preventiva/corretiva, civil, hidráulica e de solda; f) carpintaria e marcenaria em geral; g) serviços de serralheiros e soldador; h) montagens e instalações diversas para eventos; i) montagens e instalações para áreas de lazer; j) mudanças no layout administrativo. Para a execução dos trabalhos ficou determinado que a contratada disponibilizaria 02 funcionários, e a remuneração seria de R\$ 23,30 por hora trabalhada, a ser reajustado anualmente. Os funcionários designados deveriam prestar os serviços, devidamente uniformizados e identificados além de, no ato da assinatura do contrato, a contratante deveria encaminhar uma relação nominal dos destinados à execução do serviço, com atestado de saúde ocupacional e Livro de Registro relativos a eles. Na Cláusula Quinta a previsão de prazo indeterminado para o contrato, sendo que, no item histórico, a contratante reconhece que a contratada vem prestando serviços desde 24/08/2001.

26. Por fim, observo que, de acordo com a cláusula nona e as notas fiscais acostadas aos autos, houve a retenção de 11% de INSS nos termos prescritos no art. 31 da Lei n.º 8.212/91.

27. Aqui cabe fazer um parêntese para analisar os dois documentos que a contribuinte apresentou junto com a defesa. O primeiro é uma carta da empresa GR/AS dispensando os seus serviços. Até ai tudo bem, uma vez que o contrato juntado às fls.08-11, previa a duração de três meses e havia sido firmado em 15/11/2001. O segundo documento simplesmente não traz qualquer data, contudo a defesa sustenta que as atividades incompatíveis teriam cessado há mais de cinco anos. Muito estranho. Se a defesa está datada de 22/05/2008, contando cinco anos para traz termos 2004, desta forma, desde 2004 não haveriam contratos firmados. Ocorre, que o contrato firmado com a Associação Viking está datado de 2003 mas todas as notas fiscais de prestação de serviços possuem datas dos meses de julho e agosto de 2004. E mais, a contribuinte não traz nenhuma comprovação daquilo que afirma.

28. Relativamente à hipótese de executar serviços auxiliares construção civil, o objeto social acima transcrito fala por si mesmo.

[...]

31. O Ato Declaratório Normativo Cosit no 30, de 14/10/1999, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, esclarece que a vedação ao exercício da opção pelo Simples, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como a de "pintura, carpintaria, instalações elétricas, hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias".

32. Ressalte-se que o conceito "construção de imóveis" deve ser entendido de forma genérica, abrangendo as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil. [...]

33. Dessa forma, os serviços de instalação e manutenção elétrica, telefônica, de refrigeração, hidráulica, cabeamentos, e demais tarefas enumeradas nos contratos enquadram a pessoa jurídica que os presta na vedação contida no inciso V do 9º da Lei n.º 9.317, de 1996.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera todos os seus argumentos de defesa anteriormente apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 23/05/2012 (fls. 65 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 22/06/2008 (fls. 69 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

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

Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, o ADE n.º 96/2008 excluiu o contribuinte do Simples Federal devido a prática de duas atividades vedadas pela legislação: atividades complementares à construção civil e locação ou cessão de mão de obra.

A DRJ/CTA confirmou o exercício de ambas as atividades.

Por questões didáticas, cada uma delas será tratada em um tópico específico.

Atividades complementares à construção civil

Segundo alega a DRJ/CTA (fls 54 do *e-processo*), *relativamente à hipótese de executar serviços auxiliares construção civil, o objeto social acima transcrito fala por si mesmo.*

Vejamos então o que estabelece o contrato social do contribuinte (fls. 6 do *e-processo*):

CLAUSULA TERCEIRA

O objeto social: Serviços de instalação, reparação e manutenção de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação de uso industrial, serviços de instalação, reparação e manutenção de máquinas para indústria metalúrgica, serviços de montagens elétricas e eletrônicas, serviços de carpintaria e serviços de manutenção, reparação e instalação de máquinas de escritório e de informática.

E segundo a DRJ/CTA (fls. 55 do *e-processo*), *os serviços de instalação e manutenção elétrica, telefônica, de refrigeração, hidráulica, cabeamentos, e demais tarefas enumeradas nos contratos enquadram a pessoa jurídica que os presta na vedação contida no inciso V do 9º da Lei n.º 9.317, de 1996.*

Em que pese o exposto, entendemos que o artigo 9º, V, da Lei n.º 9.317/1996 não permite uma interpretação tão genérica como esta feita pela instância *a quo*, a qual sequer levou em conta o disposto no §4º desse mesmo dispositivo legal.

Vejamos então o tratamento legal dispensado ao presente caso:

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

V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

§ 4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Ao contrário do que pretende fazer crer o acórdão recorrido, não é toda obra e serviço auxiliar e complementar da construção civil, tais como de "pintura, carpintaria,

instalações elétricas, hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias, que caracteriza um óbice ao Simples Federal.

Existem diversos julgados do CARF neste sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, corroborando com as alegações do contribuinte, veja-se:

SIMPLES FEDERAL. INSTALAÇÃO DE VIDROS. INOCORRÊNCIA DA REGRA DE VEDAÇÃO DE OPÇÃO/PERMANÊNCIA. O exercício de atividade de instalação de vidros, por si só, não é suficiente para fazer incidir a regra de vedação de opção/permanência no Simples Federal insculpida no art. 9º, inciso V, da Lei nº 9.317, de 1996, somente se verificando tal regra caso a atividade seja realizada como parte da "construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo" a que se refere o § 4º do dispositivo em questão. **(Processo nº 10980.008704/200420. Acórdão nº 9101002.344. Sessão de 05/05/2016)**

SIMPLES FEDERAL. INGRESSO OU PERMANÊNCIA. INSTALAÇÃO DE VIDROS ATIVIDADE NÃO VEDADA A prestação de serviços de instalação de vidros não consiste em construção de imóvel e não impede o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal. **(Processo nº 10980.008704/2004-20. Acórdão nº 1101-00.294. Sessão de 20/05/2010)**

SIMPLES FEDERAL. VEDAÇÃO À OPÇÃO. CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS E EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. O fato impeditivo previsto no artigo 9º, V e § 4º, da Lei nº 9.317/1996 não é prestar alguma atividade dentro do universo da construção civil, mas apenas a atividade que resulta em um imóvel ou obra de construção civil. Na análise da vedação prevista no artigo 9º, V e § 4º, da Lei nº 9.317/1996 não pode o serviço ser analisado isoladamente, sendo necessária prova de que as atividades sejam exercidas como parte da "construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo". **(Processo nº 10980.008007/2007-11. Acórdão nº 9101-004.356. Sessão de 08/08/2019)**

Perceba-se, portanto, que a atividade do contribuinte não poderia ter sido analisada isoladamente, posto que somente faria incidir a vedação da norma caso exercida como parte da *construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo*.

Com efeito, seria preciso que, das atividades do contribuinte resultasse necessariamente um imóvel, ou, ao menos, uma obra de construção civil, o que, no caso, não ocorre.

Nesse ponto, o acórdão recorrido não assiste razão.

Atividades ou operações relativas a locação ou cessão de mão-de-obra

Já com relação às atividades ou operações de locação ou cessão de mão de obra, é importante, antes de mais nada, analisar e compreender qual a acepção e o conceito dos termos,

de modo a buscar enquadrar as situações fáticas e concretas nesse tipo de atividade. Ressalte-se que os termos locação e cessão são tratados indistintamente.

Por esse aspecto, a respeito do tema, veja-se o que estabelece o artigo 31 da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. [...]

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

Considera-se, então, no âmbito da organização da seguridade social, locação ou cessão de mão de obra quando uma empresa coloca à disposição de um contratante, em suas dependências ou nas dependências de terceiros, trabalhadores que executem serviços contínuos relacionados, ou não, com a sua atividade-fim.

No passado, a locação de mão de obra já foi muito utilizada na prática como uma tentativa de burlar as normas trabalhistas. Aliás, a esse respeito, após promulgação da Lei n.º 6.019/1997, a qual dispõe sobre o trabalho temporário, a doutrina passou a condenar o uso da expressão, sob a justificativa de que o trabalho não é uma mercadoria, passível, portanto, de ser alugada.

Até mesmo a legislação civil – com a mudança do Código Civil de 1916 para o Código Civil de 2002, por meio da Lei n.º 10.406/2002 – deixou de lado a expressão “locação de serviços” e passou a utilizá-la como “prestação de serviço”.

Sobre o tema, cumpre trazer à baila as lições de Fernando Américo Veiga Damasceno¹ à época:

Por questão de lógica, excetuada esta nova modalidade de prestação de serviços, que passou a se chamar “trabalho temporário”, ficou vedada qualquer outra mercancia de mão-de-obra, entre as quais se inclui a locação de empregados. E, face aos termos do art. 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, restaram revogadas as leis anteriores que permitiam a locação de mão-de-obra. Isto em decorrência da evidente

¹ DAMASCENO, Fernando Américo Veiga. A locação de mão-de-obra e as empresas prestadoras de serviço. São Paulo: LTr, ano 47, nov. 1983. p. 291-292

incompatibilidade entre a Lei nº 6.019/74 com os diplomas legais que, anteriormente, tratavam da locação de mão-de-obra.

Dessa forma, salvo melhor juízo, a Lei nº 8.212/1991 trata da cessão de mão de obra de maneira genérica, sem se importar com as especificidades terminológicas atinentes ao ramo do direito trabalhista. Tanto isso é verdade que ela própria determina o que se entende por cessão de mão de obra, para os fins da seguridade social.

E é esse aspecto do termo o qual devemos apreender para resolução do conflito presente nos autos.

Embora a Receita Federal somente tenha conceituado a cessão de mão de obra em 2009, mediante edição da Instrução Normativa (“IN”) nº 971/2009, podemos tomar o referido conceito como base, tendo em vista o caráter eminentemente interpretativo da norma, de modo a autorizar a aplicação do artigo 106, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

Dessa forma, vejamos o previsto no artigo 115 da mencionada IN:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

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

19. Detalhemos agora os demais termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores e na exigência da continuidade da prestação de serviços. Apreendidos os conceitos, verificaremos a subsunção de cada um dos serviços prestados pela consultante.

20. Com relação à continuidade dos serviços, verifica-se, pelas conceituações normativas, que sua caracterização não guarda relação com a periodicidade contratual, mas, sim, com a necessidade da empresa contratante. Sob esse aspecto, a norma faz referência a uma necessidade “permanente”, que se revelaria pela sua repetição periódica ou sistemática.

21. Esse caráter (permanente) pode restar evidenciado pelo número de vezes que foi demandado o serviço, embora o critério mais adequado seja o da natureza dos serviços, tomando-se como referencial a empresa contratante. A necessidade permanente é aquela que não é eventual, e eventual é aquilo que ocorre de maneira fortuita, imprevisível.

22. Quanto à prestação dos serviços nas dependências da contratante ou na de terceiros, essa caracterização não comporta dificuldade, considerando que a própria legislação buscou definir o que seria dependência de terceiro – é aquela indicada pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

23. Nessa medida, quando os serviços forem prestados nas dependências da empresa prestadora dos serviços (contratada), não há que se falar em cessão de mão de obra, nem ocorrerá, via de consequência, a incidência da retenção de 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei n.º 8.212/91.

Perceba-se, então, que a locação ou cessão de mão de obra estipulada pela Lei n.º 8.212/1991 é utilizada em uma acepção mais ampla contrapondo-se tão somente aos contratos típicos de prestação de serviço, cuja regulamentação se dá por meio da legislação civil.

Desse modo, no que concerne a locação ou cessão de mão de obra, é possível identificar a existência de três requisitos básicos a sua caracterização: **(A)** a determinação do local da prestação dos serviços, **(B)** a efetiva disponibilização dos trabalhadores e **(C)** a exigência de continuidade na sua prestação.

Quanto ao local da prestação dos serviços **(A)**, mister destacar que as atividades devem ocorrer nas dependências do contratante ou em lugar por ele indicado e não nas dependências do próprio “prestador do serviço”.

Com relação a efetiva disponibilização dos trabalhadores **(B)**, destaque-se que esse requisito é a própria essência do conceito de locação ou cessão de mão de obra, posto que, conforme adiantado anteriormente, tem como foco o trabalhador e não o serviço em si. Por disponibilização de trabalhadores entende-se a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante, nas dependências dessa ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos.

Por fim, pela exigência na continuidade dos serviços **(C)**, convém ressaltar que ela não deve ser compreendida como um marco temporal, ou ainda uma frequência da efetiva

contratação da prestadora de serviços, mas sim quanto a um aspecto de necessidade, ou seja, a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço.

Veja-se um exemplo prático mencionado em um outro julgamento realizado por este Conselho, nos autos do Processo n.º 10935.720285/2011-72, Acórdão n.º 1402-003.990, *in verbis*:

26. Assim, por exemplo, se uma empresa industrial contrata outra para fazer a digitação para processamento de dados de inventário anual de mercadorias e produtos por determinado preço, trata-se de prestação de serviços porque a decisão da quantidade e da seleção dos digitadores que vai colocar cabe à empresa prestadora de serviços.

Por outro lado, se uma empresa cede dois digitadores para executar o mesmo serviço com preço fixado por dia, semana ou mês, trata-se de locação de mão de obra.

27. A distinção é que na locação de mão de obra, a locatária (a tomadora do serviço), dirige os trabalhadores, determinando o que fazer, cabendo-lhe a direção da execução.

28. Na prestação de serviços, a locadora, (a empresa prestadora do serviço), é quem dirige os trabalhadores, cabendo-lhe, a direção da execução dos serviços.

29. Também existe a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, que ocorre quando a empresa prestadora de serviços (cedente) cede a mão de obra de seus trabalhadores à empresa contratante (tomador). É a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim. Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, de natureza repetitiva ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

30. Neste caso, o objeto do contrato é o fornecimento de mão de obra, dessa forma, a força de trabalho do trabalhador é a principal prestação da empresa cedente.

Conclui-se que as expressões cessão de mão de obra e locação de mão de obra apenas se distinguirão se utilizarmos a primeira no sentido estrito de designar a situação da mera presença dos trabalhadores da contratada nas dependências da contratante, com o objetivo de realizar o serviço previsto em contrato de empreitada, quando as despesas e custos de mão de obra estarão embutidos no preço do serviço.

32. Excluída esta situação, já de se estender cessão de mão de obra e locação de mão de obra como expressões com o mesmo alcance jurídico.

Tendo em vista tais características, vejamos então o que afirmou a DRJ/CTA a respeito dos contratos constantes do autos (fls. 53 do *e-processo*):

24. No caso do contrato firmado com a empresa GR/AS, o objeto era a manutenção preventiva e corretiva nas máquinas e equipamentos da cozinha industrial, no setor "Volvo", obedecendo e fazendo obedecer as regras internas da contratante, e

respeitando o horário de funcionamento desta, qual seja, uma carga horária de 200 horas mensais a serem realizadas entre 08:00 às 17:00, de segunda a sexta feira e, de 08:00 às 12:00 nos sábados. Além disso, havia a determinação para que a contratada deixasse à disposição da contratante um técnico capaz e experiente para executar prontamente todo o serviço discriminado no objeto, sendo que, caso fosse necessário a contratada poria à disposição da contratante mais um técnico.

25. Já aquele firmado com a Associação Viking, datado de 09/2003, prevê o seguinte objeto: a) instalação e manutenção preventiva/corretiva, elétrica e telefônica; b) manutenção básica de refrigeração, preventiva/corretiva; c) instalações para computadores e automação; d) cabeamentos; e) manutenção preventiva/corretiva, civil, hidráulica e de solda; f) carpintaria e marcenaria em geral; g) serviços de serralheiros e soldador; h) montagens e instalações diversas para eventos; i) montagens e instalações para áreas de lazer; j) mudanças no layout administrativo. Para a execução dos trabalhos ficou determinado que a contratada disponibilizaria 02 funcionários, e a remuneração seria de R\$ 23,30 por hora trabalhada, a ser reajustado anualmente. Os funcionários designados deveriam prestar os serviços, devidamente uniformizados e identificados além de, no ato da assinatura do contrato, a contratante deveria encaminhar uma relação nominal dos destinados à execução do serviço, com atestado de saúde ocupacional e Livro de Registro relativos a eles. Na Cláusula Quinta a previsão de prazo indeterminado para o contrato, sendo que, no item histórico, a contratante reconhece que a contratada vem prestando serviços desde 24/08/2001.

Pelo menos quanto aos critérios do local da prestação do serviço e da continuidade na sua prestação, não parecem haver dúvidas quanto ao seu enquadramento como cessão ou locação de mão de obra.

Embora o contribuinte mencione em seu recurso voluntário que os serviços prestados não possam ser entendidos como contínuos, sob a justificativa de que eles não seriam necessários em período integral, não é esse o sentido da norma. Como exposto anteriormente, a continuidade não está relacionada a um aspecto temporal, mas sim de necessidade. E por esse aspecto, parecia haver no caso uma necessidade contínua, tendo em vista que os contratos eram fixados levando em conta um prazo – ainda que indeterminado como no caso do contrato com a Associação Viking – e não o serviço em si.

Em que pese o exposto, os critérios do local e do tempo não são suficientes a caracterização, restando ainda o mais importante deles que é o da efetiva disponibilização dos trabalhadores. E talvez a forma mais fácil de identificar esse critério seja olhando para o objeto do contrato. Para a essência daquilo que se está contratando: se um serviço ou se mão de obra a qual será necessária para prestação de um serviço.

Para o presente caso concreto, dois aspectos dos contratos parecem revelar um foco na mão de obra e não no serviço em si. Primeiro que a forma de pagamento de um dos contratos, inclusive conforme mencionado pelo próprio contribuinte em seu recurso voluntário,

era por hora de trabalho efetivamente realizado e não pelo serviço. A mão de obra sobrepunha-se ao próprio serviço, o qual sequer era levado em consideração no orçamento do custo.

Segundo que os serviços deviam ser prestados em obediência as regras internas da própria contratante, revelando dessa forma a existência de subordinação. Como mencionado no acórdão recorrido, havia até mesmo uma carga horária estipulada para observância do contribuinte.

Por essas razões, entendemos que no presente caso concreto a atividade efetivamente desenvolvida pelo contribuinte na prática era a de cessão ou locação de mão de obra, motivo pelo qual acertou a DRJ/CTA ao manter a exclusão nesse aspecto.

Quanto ao pedido subsidiário do contribuinte para que os efeitos da exclusão operassem apenas para anos calendário de 2002, 2003 e 2004, é importante mencionar que os efeitos do ADE voltam-se tão somente a exclusão, de modo que eventual reenquadramento diante da cessão de um impedimento deve acontecer pelas vias adequadas, o que, no caso de Simples Federal, se dá por meio da opção estabelecida na Lei nº 9.317/1996.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte o qual pretendia anular o ADE nº 96/2008.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo