



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.006365/2005-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-001.410 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 8 de julho de 2020
Recorrente CENDON MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS 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

SIMPLES. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

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. O simples fornecimento de mão de obra para a execução de direta dos serviços pelo contratado não caracteriza locação de mão de obra. Não se configura cessão ou locação de mão-de-obra a prestação de serviço na qual não há relação de pessoalidade e subordinação entre o empregado da prestadora e a tomadora do serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar 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

Discute-se nos autos o Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 108/2005 (fls. 31 do *e-processo*), lavrado pela Delegacia da Receita Federal (“DRF”) em Curitiba–PR.

O referido ADE teve por base despacho decisório (fls. 29/30 do *e-processo*), o qual fundamentou-se, por sua vez, em representação administrativa (fls. 03/05 do *e-processo*) emitida pela fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária.

Consta do despacho decisório (fls. 39/30 do *e-processo*):

1. Trata o processo da representação assente em suas fls. 3 e 4, formulada por Auditora Fiscal da Previdência Social, contra a interessada em epígrafe, diante da constatação, em ação de fiscalização, de que a empresa executaria "...atividades de manutenção de máquinas ferroviárias, locomotivas e vagões, [...] exclusivamente á empresa América Latina Logística- ALL atividades incompatíveis com a opção pelo Simples, efetuada pela representada, por ocasião de sua inscrição no CNPJ, em 07/05/1999, conforme registram os arquivos da RFB (fl. 25).
2. De acordo com a cláusula segunda de seu contrato social, de 07/05/1999, assente em cópia às fls. 5 a 7 dos autos, a interessada estabeleceu-se tendo como objeto social "os ramos de comércio varejista de peças e componentes eletro-eletrônico-mecânico, de reparação de veículos ferroviários e o de instalação de máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico" . (Destaquei). Ademais, a prestação de serviços no estabelecimento da contratante caracteriza locação de mão-de-obra, o que também constitui vedação para a adesão ao Simples. Tampouco a reparação de veículos ferroviários estão compreendidos na exceção que fez o art. 4o, I, da Lei n.º 10.964, de 28/10/2004, alterada pela Lei n.º 11.051, de 29/12/2004.
3. Nada obstante, com o arquivamento na Jucepar, em 15/02/2002, de sua segunda alteração contratual, conforme cópia às fls. 11 a 15 do processo vertente, houve, entre outras modificações consubstanciadas na respectiva cláusula primeira, supressão da palavra ferroviários da designação do objeto social da empresa, o qual, a partir de então, passou a ser definido como "comércio varejista de peças e componentes eletro-eletrônico-mecânico, de prestação de serviços de instalação, reparação, montagem e manutenção de veículos, máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico " . (Destaquei).
4. Observa-se, também, à fl. 27 dos autos, que a interessada manteve-se como optante pelo Simples até 31/12/2001, apresentando, por isso, Declarações Anuais Simplificadas -DAS - nos exercícios de 2000 a 2002. Já em 01/01/2002, registrou sua retirada da sistemática de tributação simplificada (evento 304), optando, a partir de então, em ser tributada no exercício de 2003, AC 2002, com base no lucro real. Sem embargo, em 01/01/2003 re-optou pelo Simples.
5. A legislação de regência do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no texto da Lei n.º 9.317, de 05/12/1996, dispõe que:

"Art. 9º Não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica:

[...]

XIII - que preste serviços profissionais de [...] engenheiro [...] ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

6. Sobre tal vedação, a Cosit, por meio do Ato Declaratório (Normativo) nº 04, de 22/02/2000, exarou o entendimento de "que não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que prestem serviços de montagem e manutenção de equipamentos industriais, por caracterizar prestações de serviço profissional de engenharia".

Cientificada do ato de exclusão, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade na qual alega ser optante pelo Simples Federal desde 07/05/1999, tendo se desenquadrado do regime no ano-calendário de 2002 apenas em função do limite de receita bruta excedido no ano-calendário de 2001, que os quatro contratos firmados entre 01/2003 a 09/2003 são contratos de prestação de serviços e não de locação de mão-de-obra.

Nas palavras do próprio contribuinte (fls. 34/36 do *e-processo*):

2.1. Os únicos contratos celebrados, em número de 04 (quatro), pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda EPP com a América Latina Logística — ALL, no período de janeiro de 2003 a setembro de 2005, são contratos de prestação de serviços e não de locação de mão-de-obra, dadas as características de que os mesmos se revestem, a seguir especificadas, conforme Doc. 1, 2, 3 e 4 em anexo:

- a) O objeto dos contratos de prestação de serviços firmados, corresponde a atividade meio, de caráter complementar da atividade fim da contratante;
- b) Nos contratos de prestação de serviços, há cláusula com o escopo bem definido dos serviços a serem realizados, conforme item III - Objeto, do preâmbulo dos Doc. 1, 2, 3 e 4 em anexo;
- c) O prazo para entrega do serviço está estipulado em cláusulas dos contratos de prestação de serviços firmados, bem como o bônus ou a multa que corresponderá, pelo cumprimento e/ou descumprimento do objeto ajustado dentro de parâmetros estabelecidos, conforme cláusula 8 do Doc 2 em anexo;
- d) Ressalta-se que por inúmeras vezes a Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda logrou ganhar o bônus, conforme Doc. 5 em anexo;
- e) A vigência dos contratos de prestação de serviços celebrados em geral são de período curto, conforme item V — Prazo de Execução, do preâmbulo dos Doc. 1, 2, 3 e 4 em anexo;
- f) O preço do serviço contratado, estipulado em cláusulas contratuais, não tem como indicador um valor homem /hora, mas sim decorre de proposta apresentada pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, a partir de solicitação de cotação de preços para prestação de serviços, na qual estão compreendidos os custos (materiais, equipamentos, mão-de-obra) e os lucros, dimensionados por unidade de serviço;

g) Em cláusula contratual fica estabelecido que o preço ajustado dos serviços a serem prestados é fixo e irredutível, conforme cláusula 3 — Preços dos Doc. 1, 2, 3 e 4 em anexo;

h) O gerenciamento da mão-de-obra envolvida nos serviços realizados, a escolha dos colaboradores que irão realizar o serviço, a determinação da qualificação dos colaboradores, a substituição dos mesmos, cabe exclusivamente a Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda;

i) Quanto a fiscalização pela contratante dos serviços prestados, a mesma se dá em conformidade com o disposto em cláusulas contratuais, nos termos do artigo 2º § 6º da IN n.º 3, de 29/08/197 do Ministério do Trabalho, sendo que a mesma não é exercida diretamente contra os empregados da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos, dirigindo-se os prepostos da ALL, para este fim, somente aos representantes da contratada, conforme cláusula 5.5 dos Doc. 1, 2, 3 e 4 em anexo;

j) Os serviços realizados nos veículos ferroviários, dada a sua característica, ora se dão nas dependências das oficinas da ALL, ora nos pátios onde os mesmos se encontram avariados e, por vezes quando se trata de reparação ou recuperação de peças nas instalações da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, conforme Doc. 6, 7 e 8 em anexo;

2.2. A Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda tem suas atividades na prática voltadas ao comércio varejista de peças e componentes eletroeletrônico-mecânico e à prestação de serviços de manutenção e reparação de locomotivas e vagões, conforme o que a seguir se apresenta:

a) Embora a atividade de instalação e montagem de máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico, equivocadamente conste no Contrato Social e suas Alterações, a mesma nunca foi desenvolvida pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, o que se pode constatar pelos Contratos celebrados e Notas Fiscais emitidas, Doc.1 a 12 em anexo;

b) Os serviços prestados pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, conforme Doc.9 a 12 em anexo, assim podem ser descritos: revisão de chaparia, pintura, recuperação de peças, manutenção de vagões, manutenção de vagões para transporte de containers refrigerados, substituição de peças;

c) A execução dos serviços prestados pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, referidos no item 2.2 acima, exige prática apurada, mas dispensa conhecimento científico, podendo ser realizados por qualquer profissional devidamente treinado, não necessariamente com formação científica criativa em um curso de engenharia ou de qualquer outra profissão legalmente regulamentada;

d) As atividades de prestação de serviços que de fato são desenvolvidas pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda, não podem ser caracterizadas JAMAIS, como prestação de serviços profissionais de engenharia, ou semelhantes a esses, ou de outras profissões que dependem de habilitação legalmente exigida, pois não existe lei que assim determine;

e) Note-se que a Contratante não faz exigência quanto a ter, no quadro societário ou funcional, um engenheiro legalmente habilitado como responsável técnico. Isto nem da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos Ltda e, nem tão pouco das demais empresas que lhes prestam os mesmos serviços;

Anexa ainda os seguintes documentos (fls. 36 do *e-processo*):

- Doc.1 — Contrato de Prestação de Serviço n.º GS – 4600001409, de 25.08.2003;
- Doc.2 — Contrato de Prestação de Serviço n.º GS – 4600001480, de 17.10.2003;
- Doc.3 — Contrato de Prestação de Serviço n.º GS – 4600001515, de 14.11.2003;
- Doc.4 — Contrato de Prestação de Serviço n.º GS – 4600001862, de 14.12.2004;
- Doc.5 — Nota Fiscal n.º 093, de 06.04.2004;
- Doc.6 — Nota Fiscal ALL W' 028765, de 08.08.2003;
- Doc.7 — Nota Fiscal M1 n.º 135, de 13.08.2003;
- Doc.8 — Nota Fiscal n.º 115, de 30.11.2004;
- Doc.9 — Nota Fiscal n.º 039, de 14.11.2003;
- Doc.10 — Nota Fiscal n.º 063, de 29.12.2003;
- Doc.11 — Nota Fiscal n.º 076, de 02.02.2004;
- Doc.12 — Nota Fiscal n.º 142, de 19.04.2005.

Ao cabo de sua defesa, volta a sustentar que não exerce a atividade de locação de mão-de-obra; que os serviços prestados estão abrangidos pelo artigo 41, I, da Lei n.º 10.964/2004, alterada pela Lei n.º 11.051/2004; que não exerce atividade que caracterize prestação de serviços que dependam de habilitação específica; que sua exclusão fere dispositivo constitucional (artigo 51, XXVI, e artigo 170, IX, da Constituição Federal) bem como o direito adquirido e o ato jurídico perfeito; que sua exclusão deve ser revista posto não ter havido arguição preliminar acerca de suas atividades; e que caso seja mantido o ato de exclusão, que seus efeitos se operem a partir de sua emissão.

Em sessão de 19/03/2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (“DRJ/CTA”) julgou improcedente a defesa do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 65 do *e-processo*):

MANUTENÇÃO E REPAROS. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. Comprovado nos autos, que juntamente com os serviços de manutenção e reparos de vagões de trem a empresa faz locação de mão de obra, fica a interessada impedida de permanecer na sistemática do SIMPLES.

EXCLUSÃO. EFEITOS. A data da emissão do ato declaratório de exclusão deve acompanhar a data do fato que ensejou a situação proibitiva. O ato declaratório não pode se sobrepor nem ultrapassar o limite que tem por base a data da ocorrência da hipótese excludente.

Nos fundamentos do voto relator (fls. 67/ do *e-processo*):

A pessoa jurídica discorda de sua exclusão ao Simples. Constituída em 07/05/1999 (fls. 05/07) tinha por objeto social o comércio varejista de peças e componentes eletro-eletrônico-mecânico, reparação de veículos ferroviários e o de instalação, reparação e manutenção de máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico. Com a Terceira Alteração Contratual, registrada em 15/02/2002 alterou o objeto social para excluir a expressão reparação de veículos ferroviários (fls. 11115). E, em 26/06/2003, por meio da Quinta Alteração Contratual passou a atuar no ramo de comércio varejista de peças e componentes eletro-eletrônico-mecânico e prestação de serviços de instalação, reparação, montagem e manutenção de veículos, máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico.

[...]

Atividade compatível com a exercida pela empresa, serviços de montagem e manutenção de veículos, máquinas e equipamentos de uso geral e de uso específico, realmente essa atividade exercida isoladamente não é excludente da opção pelo Simples, de acordo com o Art. 41, da Lei nº 10.964, de 28/10/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004. Ocorre que conjuntamente com essa atividade a empresa também presta serviço de locação de mão de obra ou cessão de mão de obra.

Posto que, constam em cláusulas contratuais dentre outras, que a contratada é a única e exclusiva responsável pelos contratos de trabalho de seus empregados, inclusive nos eventuais inadimplementos trabalhistas em que possa incorrer, não podendo ser arguida

solidariedade da contratante, nem mesmo responsabilidade subsidiária, não existindo qualquer vínculo empregatício entre a contratante e os empregados da contratada, seja a que título for. A contratada selecionará, sob sua inteira responsabilidade, como única empregadora, a mão-de-obra que julgar necessária à execução dos serviços, obrigando-se a cumprir com todas as exigências trabalhistas e previdenciárias, decorrentes dessa contratação, pagando os respectivos encargos, declarando, sob as penas da lei, que não utiliza, em nenhuma hipótese, mão-de-obra infantil em sua cadeia produtiva, inclusive em suas relações com fornecedores e parceiros (fls.37/54).

Ora, se a requerente coloca à disposição da empresa contratante empregados sob sua inteira responsabilidade, nesse aspecto, fica evidente que a empresa exerce atividade mista, ou seja, serviços de manutenção e reparação de locomotivas e outros veículos ferroviários com locação de mão-de-obra, sendo a primeira permitida a opção pelo Simples e a outra não permitida a opção. Assim, os benefícios previstos para a sistemática do Simples, não podem prevalecer para a empresa que exerce qualquer atividade impeditiva à opção do Simples.

Vejamos o que diz a doutrina a respeito do contrato de locação de mão-de-obra, "Locação é contrato em virtude do qual uma pessoa se compromete em entregar a coisa para outrem ou a fazer qualquer coisa em proveito de alguém, mediante certo pagamento ou certa remuneração (DE PLÁCIDO e Silva, Vocabulário Jurídico, Vol. III — J-P, 12 1 edição, Forense — RJ, 1993, p. 111)".

É entendimento corrente na Secretaria da Receita Federal, que caracteriza a locação de mão-de-obra quando empregados da locadora são colocados a serviço da locatária, em local por esta determinado. Nesse sentido, a Coordenação-Geral de Tributação — Cosit, da Secretaria da Receita Federal, tratou da vedação à opção pelo Simples no caso do exercício de atividade de locação de mão-de-obra, por meio do Parecer nº 69 de 10 de novembro de 1999 [...]

Assim, restando comprovado nos autos, por meio dos contratos de prestação de serviços firmados, que a empresa exerceu a atividade de locação de mão-de-obra, mesmo não sendo esta a sua atividade econômica principal constante dos atos constitutivos na junta

comercial e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ, estará caracterizada a vedação a sua opção pela sistemática de pagamento de que trata o SIMPLES.

É importante ressaltar que a instância *a quo* rechaçou a exclusão com base na prestação de serviços de engenheiro ou assemelhados, mas manteve o fundamento da prática de atividade de locação de mão de obra.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual alega em síntese (fls. 79/ do *e-processo*):

Os serviços prestados pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP, se caracterizam como serviços de empreitada, o que fica evidenciado pelos elementos abaixo indicados, constantes nas cláusulas dos Contratos de Prestação de Serviços celebrados, (fls. 37 a 54) :

- a) Os Contratos de Prestação de Serviços tem por objeto um resultado determinado, como a realização de reparos, consertos e/ou manutenção de máquinas. O detalhamento da tarefa a ser executada se dá em escopo anexo ao Contrato, o qual pode prever também a aplicação de materiais (fls. 37, 42, 46 e 50);
- b) A remuneração é estipulada no Contrato, constando no escopo a discriminação dos preços por tarefa a ser executada. O valor total do contrato é fixo e irrevogável (fls. 37, 42, 46 e 50);
- c) O prazo para execução do serviço fica definido contratualmente estipulando-se multas e penalidades no caso de descumprimento do mesmo (fls. 37, 42, 46 e 50);
- d) A execução dos serviços também se dá nas instalações da contratada, conforme se pode constatar na Nota Fiscal de Remessa de Mercadorias/Bens para Conserto ou Reparo (fls. 56) e na Nota Fiscal de Mercadoria para Conserto (fls. 57).
- e) Cabe a Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP a seleção, contratação e administração direta do pessoal utilizado para a execução dos serviços, o pagamento dos salários e dos encargos trabalhistas, previdenciários e sociais (fls. 38, 43, 47 e 51) ;
- f) O pessoal utilizado na execução dos serviços contratados está subordinado e na dependência única e exclusivamente da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP (fls. 37, 42, 46 e 50) ;
- g) Na execução dos serviços pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP são utilizados recursos humanos, equipamentos, ferramentas e materiais. Sendo que os mesmos jamais são colocados à disposição da contratante, (fls. 37, 42, 46 e 50);

Em resposta a consulta formulada em 30/12/99, Doe.3 em anexo, pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP ao Instituto Nacional de Previdência Social, o mesmo manifesta entendimento de que nos contratos analisados, os quais tem as mesmas características dos apensados as fls. 37 a 54, a contratada não está obrigada a manter equipe à disposição da contratante, Doe.4 em anexo.

O INSS após a constatação de que os serviços prestados pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP, se executavam sob a forma de empreitada, desobrigou a mesma de efetuar a retenção de 11% sobre os serviços contidos nas notas fiscais, prevista da Ordem de Serviço nº 209/99 e, procedeu a devolução de recursos referente às retenções indevidas feitas nas Notas Fiscais emitidas em 1999, Doe.5 em anexo.

[...]

O conceito de locação de mão de obra é definido pela legislação trabalhista nos moldes dos arts. 1º, 2º a 4º, 9º e 11, todos da Lei nº 6.019/74.

A locação de mão de obra somente é admitida em se tratando de trabalho temporário, sob pena de constituir fraude trabalhista, o que é previsto no art. 9º da CLT e nas Súmulas 256 e 331 do TST.

Enfim, para o Direito, locação de mão de obra somente é admitida por empresas de intermediação, nas hipóteses previstas na Súmula 331 do TST, o que não é o caso da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP.

A forma como as atividades de prestação de serviços são exercidas pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP, enquadra-se na Lei 10.402/2002, art. 610 a 623, que tratam "Da Empreitada", conforme se constata nos Contratos (fls. 37 a 54).

A atividade de serviços de reparação e manutenção de veículos, máquinas e equipamentos de uso geral e específico não é impeditiva a opção pelo SIMPLES. A mesma vem sendo exercida pela Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP desde o início de suas atividades, sob a forma de contratos de empreitada, forma esta já reconhecida por órgão público através do Of. INSS/14-600.02/nº 282/2000, Doc. 4 em anexo.

Com relação aos efeitos da exclusão, como a situação excludente ocorreu em data posterior a 31/12/2001 e o retorno da Cendon Manutenção de Máquinas e Equipamentos LTDA EPP ao SIMPLES se deu em data posterior a 27/07/2001, o que cabe é o disposto no inciso II, do art. 24 da IN SRF nº 355/2003, com a exclusão surtindo seus efeitos a partir do mês subsequente ao que ocorreu a situação excludente - outubro de 2005.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo

, Relator.

Tempestividade

A intimação do acórdão recorrido ocorreu nos autos por meio de procedimento de edital, nos termos do artigo 23, §1º, do Decreto nº 70.235/1972, cuja redação vigente à época dos fatos:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Embora não conste dos autos a data específica da publicação do edital, verifica-se o prazo de 9 a 24/06/2009 para que fosse afixado (fls. 73 do *e-processo*).

Assim, levando-se em conta o último dia do prazo, teríamos como marco inicial para contagem dos quinze dias da intimação a data de 25/06/2009.

Logo, o termo final da contagem dos quinze dias seria a data de 09/07/2009 e o termo inicial para contagem do prazo de trinta dias para protocolo do recurso voluntário em 10/07/2009 com o esgotamento do prazo em 08/08/2009, que, por se tratar de um sábado, deve ser prorrogado até 10/08/2009, segunda-feira.

O contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 03/08/2009 (fls. 79 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

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

Mérito

De início, é importante limitar a matéria a qual será objeto de análise pelo presente acórdão de julgamento, tendo em vista que a exclusão do contribuinte do Simples Federal teria ocorrido pela constatação da prática das atividades de locação de mão-de-obra e

prestação de serviços de engenheiro ao assemelhados, mas essa segunda hipótese restou refutada pela própria instância *a quo*.

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

Como se viu desde o início com a representação administrativa, emitida pela fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária, o motivo para a exclusão do contribuinte do Simples Federal foram as atividades prestadas exclusivamente à empresa América Latina Logística (“ALL”), as quais caracterizariam locação de mão-de-obra.

A questão, então, consiste em identificar no que consiste a atividade de locação de mão de obra, ou também denominada como cessão de mão de obra, 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 nº 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 nº 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 nº 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 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.

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.

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

§ 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 nº 8.212/91.

Perceba-se, então, que a locação ou cessão de mão de obra estipulada pela Lei nº 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.

No que concerne a locação ou cessão de mão de obra, é possível identificar a existência de três requisitos básicos para a caracterização da cessão de mão de obra: **(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 nº 10935.720285/2011-72, Acórdão nº 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.

Sem se manifestar expressamente sobre as cláusulas constantes dos contratos celebrados pelo contribuinte, tanto a Unidade de Origem como a DRJ/CTA limitaram-se a afirmar que o contribuinte desenvolvia a atividade de cessão de mão de obra, motivo pelo qual foi mantida a sua exclusão.

É interessante observar que a DRJ/CTA utiliza um único parágrafo para mencionar que a cessão de mão de obra estaria provada nos autos, por meio dos contratos de prestação de serviço firmados, mas sem tecer uma única consideração sequer sobre um único trecho dos contratos.

De pronto, já seria possível reivindicar a aplicação da Súmula CARF nº 134, cuja redação determina que:

A simples existência, no contrato social, de atividade vedada ao Simples Federal não resulta na exclusão do contribuinte, sendo necessário que a fiscalização comprove a efetiva execução de tal atividade.

Tanto a representação administrativa, emitida pela fiscalização da Secretaria da Receita Previdenciária, como o despacho decisório da DRF em Curitiba-PR tomaram por base as disposições contidas no contrato social do contribuinte. A DRJ/CTA, por seu turno, chegou a mencionar que os contratos celebrados refletiriam a prática da atividade de cessão de mão de obra, sem demonstrar, contudo, quais cláusulas contratuais justificariam esta conclusão.

Com isso, afirma-se não haver nos autos comprovação da efetiva execução da atividade de cessão de mão de obra.

Não fosse a nulidade do ato de exclusão, o contribuinte ainda tem razão ao afirmar não praticar atividade de cessão de mão de obra. Os contratos pactuados no período corroboram com as suas alegações².

² Uma ressalva necessária é no sentido de que os contratos apresentados pelo contribuinte (fls. 38/55 do e-processo) serão analisados tão somente no que diz respeito aos seus aspectos materiais relacionados a eventual atividade de cessão de mão de obra, uma vez que eles foram apresentados ainda na manifestação de inconformidade e a DRJ/CTA analisou-os sem fazer qualquer ressalva quanto aos seus aspectos formais.

O contrato nº GS – 4600001409, por exemplo, tem como objeto o serviço de adaptação de vagões plataforma para transporte de contêineres refrigerados, o qual se encontra melhor detalhado no anexo I (fls. 41 do *e-processo*):

ESCOPO

Fornecimento de serviços de montagem para instalação elétrica de 6 composições ferroviárias. Cada composição contém 7 vagões plataformas para transporte de contêineres frigoríficos e 1 plataforma para transporte de um gerador diesel que irá fornecer energia elétrica aos contêineres. Cada plataforma para container deverá receber 2 caixas de tomadas interligadas entre si, formando um circuito único a partir do gerador. Cada caixa de tomadas deverá conter uma tomada 125A e uma tomada 32A. A tomada Deverão ser confeccionados 8 cabos de interligação entre as plataformas por composição. Serão utilizados os seguintes materiais fornecidos pela CONTRATADA:

Um detalhe interessante é que embora os serviços estivessem sujeitos a uma fiscalização a cargo de um funcionário da contratante, tal fiscalização não acontecia diretamente sobre os empregados do contribuinte (Cláusula 5.5 do contrato às fls. 38 do *e-processo*), o que leva a crer que não havia subordinação entre os empregados do contribuinte e a empresa contratante dos serviços. Há inclusive uma cláusula anterior (Cláusula 5.3 do contrato às fls. 38 do *e-processo*) a qual ressalta expressamente que a fiscalização dos serviços não caracteriza em hipótese alguma subordinação entre os empregados do contribuinte e a contratante.

As cláusulas 6.1, 6.2 e 6.3 (fls. 38 do *e-processo*) denotam que a preocupação e o foco do contrato é o serviço em si e não a mera disponibilização de mão de obra para a sua realização. Nesse mesmo sentido são as cláusulas 6.10, 6.11 e 6.12 (fls. 39 do *e-processo*).

O contrato nº GS – 4600001480 tem como objeto a prestação de serviços de revisão de chaparia em locomotivas GE C30 -7, os quais constam descritos do seu anexo I (fls. 46 do *e-processo*):

CHAPARIA PROJETO C30 2004

1. Redimensionar a altura da bolsa do ACT para o padrão ALL.
2. Corrigir pontos de oxidação e pequenas avarias.
3. Ajustar janelas móveis.
4. Revisar e ajustar vedações das portas da cabine e janelas móveis.
5. Revisar e substituir o assoalho da cabine se necessário.
6. Fechar base original da buzina.
7. Confeccionar base e instalar buzina em local determinado pela ALL.
8. Banheiro: fechar buracos, confeccionar e instalar prateleiras.
9. Retirar extintor de incêndio e entregar ao técnico Rocha para recarga
10. Revisar ou confeccionar (se necessário) e instalar suporte para extintor
11. Instalar extintor após revisão/recarga
12. Revisar e/ou instalar suporte do livro de bordo.
13. Instalar espelho retrovisor na cabine.
14. Revisar ou substituir se necessário os bancos da cabine.
15. Substituir limpa trilha para o padrão ALL.
16. Reposicionar duto de ar dos motores de tração.
17. Modificar escadas de acesso, conforme determinado pela ALL.
18. Reduzir a altura do colarinho do escape.
19. Revisar ou substituir vidros por policarbonato se necessário.
20. Revisar e ajustar trincos e fechaduras.
21. Revisar ou substituir dobradiças se necessário.
22. Instalar após pintura novas plaquetas metálicas de identificação e avisos em locais determinados pela ALL.
23. Revisar ou confeccionar caso necessário suportes dos reservatórios de ar e instalar reservatório.

As cláusulas contratuais são exatamente idênticas aquelas constantes do contrato nº GS – 4600001409 e a nosso ver refletem um acordo voltado para a prestação de serviços específicos, sem que reste caracterizada a cessão de mão de obra, face a inexistência de vinculação dos empregados do contribuinte com a empresa contratante.

O mesmo pode ser dito para o contrato nº GS – 4600001515 (fls. 47/50 do *e-processo*), cujo objeto é a prestação de serviço de pintura, e o contrato nº GS – 4600001862 para a prestação de serviço de adaptação de vagões plataforma para transporte de contêineres refrigerados. As cláusulas contratuais são as mesmas já mencionadas para o primeiro contrato e não parecem configurar qualquer tipo de cessão de mão de obra.

Convém mencionar também que o contribuinte apresenta algumas notas fiscais (fls. 56/63 do *e-processo*) das quais consta a informação de que o serviço não enquadra nos casos de retenção dos 11% para o INSS. Apenas destacamos que tal informação é irrelevante diante da constatação efetiva – por meio dos contratos – de que a atividade desenvolvida não preenche os requisitos para ser considerada como cessão de mão de obra, tendo em vista que eles não tinham como o objeto principal a disponibilização de trabalhadores, mas sim o serviço em si.

Não se vislumbra no contrato tratado a relação de pessoalidade e subordinação entre os empregados do contribuinte e a tomadora do serviço, o que se exige em contratos de cessão ou locação de mão-de-obra. E ainda, o contrato de forma alguma menciona a locação da mão-de-obra ou a cessão de mão-de-obra.

É importante mencionar que na cláusula 4.2 de todos os contratos há a previsão de o contratante fazer a retenção de 11% do INSS. Nada obstante, referida cláusula não é capaz de alterar a substância material das coisas, no sentido de que ela não modifica a natureza do contrato, cujo objeto é a prestação de serviço e não a cessão de mão de obra.

Ainda que exista a referida obrigação – e mesmo que tal retenção tenha efetivamente se verificado na prática – isso configurou verdadeiro equívoco. Com efeito, um erro não justifica outro, de modo que o contribuinte não pode ser excluído dos regimes única e exclusivamente com base no argumento de que as retenções de INSS sustentaria a alegação de prestação de atividade de cessão de mão de obra, posto que o mais importante é a análise do contrato e da atividade efetivamente desempenhada.

Ainda a esse respeito, destaque-se que o contribuinte chegou a fazer uma consulta ao Instituto Nacional de Previdência Social (fls. 85 do *e-processo*) e obteve a seguinte resposta (fls. 86 do *e-processo*):

Em resposta à Vossa consulta formulada e com base na **ORDEM DE SERVIÇO 209/99** e Circular 046/99, informamos o seguinte:

a) a prestação de serviços, objeto da consulta, enquadra-se na letra g do item 12.1 da O.S. citada na condição de "MANUTENÇÃO DE INSTALAÇÕES, MÁQUINAS E DE EQUIPAMENTOS" ;

b) a Circular 046/99, em seu item 4, letra j, define esta modalidade de prestação de serviços conforme segue:

"j) Manutenção de Instalações, de Máquinas e Equipamentos - são os serviços técnicos indispensáveis ao funcionamento regular e permanente de máquinas, veículos, equipamentos e instalações, assim entendido o conjunto de componentes de determinada unidade, por exemplo: reparação de veículos, elevadores, caldeiras, geladeiras, computadores, instalações elétricas, hidráulicas, dentre outras. Na manutenção periódica, corretiva, ou preventiva e ainda, nos contratos de risco com pagamento de valor mensal preestabelecido, não caberá retenção, salvo se a contratada se obrigar, contratualmente, a manter equipe à disposição nas dependências da contratante ou nas de terceiros. "

c) portanto, só ocorrerá hipótese da retenção prevista se a contratada, contratualmente, estiver obrigada a manter equipe à disposição da contratante; o que não ocorre nos contratos anexos à consulta, analisados.

Atenciosamente,

César Eugênio Gasparin
Auditor Fiscal da Previdência Social
Matricula 8899809

Embora a supracitada resposta não vincule a Receita Federal do Brasil, nem tampouco este Conselho Administrativo, os quais são independentes para a partir de seus entendimentos garantir o respeito da legalidade, trata-se de mais um indicativo de que o contribuinte não celebrava atividade de cessão de mão de obra.

Por essas razões, concluo que, pelos contratos juntados aos autos e pela ausência de comprovação por parte da Fiscalização das atividades prestadas pelo contribuinte, não deve subsistir a alegação a respeito da prestação de atividade de cessão ou locação de mão de obra, razão pela qual entendo indevida a exclusão do contribuinte ao regime do Simples Federal.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o ADE nº 108/2005.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

