



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.723380/2014-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.035 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2021  
**Recorrente** INOVARE GESTÃO E TREINAMENTO LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2014

**EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE IMPEDITIVA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA**

Está impedida de optar ao Simples Nacional, ou nela permanecer, a empresa que presta serviços de cessão ou locação de mão-de-obra, nos termos do inciso XII do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o Conselheiro(a) Rafael Taranto Malheiros.

**Relatório**

Trata o presente de recurso voluntário em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, para manter a exclusão do Simples Nacional, nos termos da ADE, em face da constatação de que a empresa realizava prestação de serviço com cessão ou locação de mão-de-obra, com infração ao art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

A contribuinte, acima qualificada, foi excluída do Simples Nacional, com efeitos retroativos a 01/01/2014, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) da DRF/CTA nº 012/2014, de 07/04/2017 (fls. 447) e Despacho Decisório nº 049/EQSIM/DRF/CTA de 07/04/2017 (fls. 422 a 445), tendo em vista a Representação da Prefeitura de Cascavel – Paraná (fls. 02 e seguintes), em face da constatação que a empresa realizava prestação de serviço com cessão ou locação de mão-de-obra, com infração ao art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123, de 2006, e demais dispositivos ali citados.

Cientificada (fls. 448 e 450), apresentou manifestação de inconformidade em 17/05/2017 (fls. 458-462), alegando, em síntese, após narrar os fatos, o seguinte:

a) que a empresa foi penalizada com a exclusão do Simples Nacional e que tudo se iniciou em razão da denúncia da Prefeitura de Cascavel (PR), onde venceu o certame licitatório, sendo acusada de praticar atividade de cessão ou locação de mão-de-obra, impeditivo de opção ao Simples Nacional;

b) contudo, não revelou o auditor-fiscal que a Prefeitura de Cascavel procedeu a retenções indevidas no ato de geração e liquidação de empenhos sobre as notas de prestação de serviços. Outrossim, não pode ser penalizada por impropriedade de redação do pregão eletrônico nº 333/2013 daquela municipalidade, na qual constou “contratação de empresa para a prestação de serviços”, sendo o escopo do seu ramo de atividades a prestação de serviços em várias áreas de atuação, sendo o seu código de atividade principal “treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial”, conforme consta em seu CNPJ;

c) quanto ao fato de a sede da empresa ser localizada em uma residência não é ilegal ou irregular (item 7.1 do Despacho Decisório), sendo descabido a autoridade fiscal adotar esse critério para lhe aplicar a pena de exclusão do Simples Nacional;

d) igualmente não procede o entendimento de que deveria contar com plantel de empregados. Se a atividade precípua da empresa é a prestação de serviços, não há legislação que lhe obrigue a registrar funcionários, pois deve contar com prestadores de serviço aptos para atender ao objeto dos contratos que celebrar, não restando caracterizada a prática de cessão ou locação de mão-de-obra;

e) o procedimento fiscal deve prezar pela garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório. Contudo, só tomou conhecimento do referido procedimento quando recebeu pelo correio o AR e o teor da decisão de exclusão do Simples Nacional, não lhe sendo ofertada a oportunidade de manifestação prévia, na fase de análise dos fatos.

Por fim, requereu os efeitos suspensivos da exclusão e que fosse julgada precedente sua manifestação, reincluindo-a no Simples Nacional.

Naquela oportunidade, a Turma da DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, em Acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2014

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE IMPEDITIVA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

Está impedida de optar ao Simples Nacional, ou nela permanecer, a empresa que presta serviços de cessão ou locação de mão-de-obra, nos termos do inciso XII do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresenta recurso voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento, onde renova seus argumentos iniciais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Exclusão do SIMPLES Nacional

Como relatado, através do Ato Declaratório Executivo e Despacho Decisório, a recorrente foi excluída do Simples Nacional porque exercia atividade de cessão ou locação de mão-de-obra, configurando situação impeditiva prevista no art. 17, XII, da Lei Complementar 123/2006.

O recurso reproduz os mesmos argumentos ventilados na manifestação inicial do contribuinte, argumentos estes que foram rejeitados, motivadamente, pela decisão recorrida. Por concordar com seus fundamentos, passo adotá-los como razões de decidir, conforme a seguir transcritos:

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

Art. 104. O MEI não poderá realizar cessão ou locação de mão-de-obra. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18-B).

§ 1º Cessão ou locação de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores, inclusive o MEI, que realizem serviços contínuos relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

§ 2º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

§ 3º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

§ 4º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

§ 5º A vedação de que trata o caput não se aplica à prestação de serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo de veículos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18-B, caput e § 1º).

(...).

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

Art.31. (...)

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

Na vigência do Simples Federal, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal tratou da locação de mão-de-obra, por meio do Parecer nº 69 de 10 de novembro de 1999, do qual transcrevo os seguintes itens:

4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

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

Inúmeras decisões foram editadas pelas Superintendências da Receita Federal, bastando citar a seguinte:

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 de serviço, que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços veda a adesão ao SIMPLES. Entretanto, se a locadora, e não a tomadora do serviço, assumir o comando das tarefas, fiscalizar a execução e o andamento dos serviços, não está caracterizada a locação de mão-de-obra, não havendo impedimento à opção pelo SIMPLES (Dec. nº 169/2000 6ª RF – DOU 18/09/2000).

Nos Acórdãos do Conselho de Contribuintes, hoje CAREF, cujas ementas seguem abaixo, ficou esclarecido que cabe distinguir entre contratação de prestação de serviços de forma genérica da atividade de locação ou cessão de mão-de-obra, esta vedada ao Simples:

SIMPLES - OPÇÃO - Há que se distinguir a contratação da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra da assim chamada locação de mão-de-obra. No primeiro caso há uma "locação de serviços" com disponibilização de mão-de-obra, de força de trabalho, não há, no entanto, obrigação da contratada de fornecer determinada pessoa, mas sim alguma pessoa, e, portanto, não há pessoalidade dos obreiros cedidos. Neste caso, nenhum impedimento à opção pelo SIMPLES. Recurso a que se dá provimento.(Ac. 202-12.495, rel. Conselheira Maria Teresa Martinez López).

SIMPLES. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. EXCLUSÃO. Há que se distinguir a contratação da prestação de serviços com cessão de mão-de-obra da assim chamada locação de mão-de-obra. No primeiro caso há uma "locação de serviços" com disponibilização de mão-de-obra, de força de trabalho, não há, no entanto, obrigação da contratada de fornecer determinada pessoa, mas sim alguma pessoa, e, portanto, não há pessoalidade dos obreiros cedidos. Neste caso, nenhum impedimento à opção pelo SIMPLES.(Ac. 302-38.050, rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes).

SIMPLES. SERVIÇOS DE REFLORESTAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO. Não há o que se

falar em locação de mão-de-obra, quando os trabalhadores disponibilizados estão sob inteira responsabilidade do contribuinte que comanda e fiscaliza a realização dos serviços contratados. (Ac. 303-33.675, rel. Conselheira Nanci Gama).

SIMPLES. Não se deve confundir contrato de prestação de serviços em que há, por decorrência do objeto do contrato, funcionários que prestam serviços com o objetivo de adimplir o contrato específico de locação de mão-de-obra, esta sim, atividade vedada pelo SIMPLES. (Ac. 301-34.225, rel. Conselheira Suzy Gomes Hoffmann).

Já no regime do Simples Nacional advindo com a Lei Complementar nº 123, de 2006, no Acórdão da Primeira Seção de Julgamento do CARF nº 1302-00.901 da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, ficou assentado no voto do relator, Cons. Eduardo de Andrade, (v.u.), o seguinte (excertos):

No entanto, a caracterização da locação de mão de obra vai além, exigindo a demonstração de que não há responsabilidade de contratado pela execução do serviço, havendo mera disponibilização de trabalhadores ao contratante, os quais, todavia, mantém vínculo empregatício com o contratado.

Neste sentido, a lição de Roque Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo, para quem a cessão (ou locação) é espécie do gênero prestação de serviços e se configura quando o esforço humano posto à disposição do contratante (o tomador dos serviços) consiste na própria colocação da mão-de-obra, para que este dela faça uso, segundo suas conveniências e oportunidades.

Por outro lado, pode haver a contratação de prestação de serviços mediante utilização de pessoal pertencente a quadro próprio do prestador, que se encarrega da respectiva execução, ou, em outras palavras, de dar cumprimento à assumida obrigação de fazer. Nestes casos, embora exista prestação de serviços, não há cessão ou locação de mão-de-obra.

Como vemos, o elemento diferenciador entre a prestação de serviço (gênero) e a cessão ou locação de mão-de-obra (espécie) reside no seguinte: se não houver subordinação dos empregados ao contratante (tomador de serviços), não haverá cessão ou locação de mão-de-obra, mas apenas prestação de serviços. Já, pelo contrário, se a sujeição dos empregados às ordens do tomador de serviços for a característica marcante do contrato, então, aí sim, haverá autêntica prestação de serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra.

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

Na recente Solução de Consulta Cosit nº 156, de 17 de junho de 2015, a própria Administração reiterou esse entendimento (excertos):

18. Já com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

19. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores a outra, transfere à contratante a prerrogativa, que era sua, de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, de seu direito de dispor dos trabalhadores que cede,

do direito de coordená-los. Dessa forma, a empresa contratante dos serviços poderá exigir dos trabalhadores cedidos a execução de tarefas objeto da contratação.

20. Enfim, se os trabalhadores limitarem-se a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo.

No mesmo sentido já dispunha a Solução de Consulta Cosit nº 312, de 6 de novembro de 2014, embasada em copiosa doutrina e jurisprudência.

Observa-se das orientações transcritas que a pedra de toque da configuração da locação ou cessão de mão-de-obra consiste em saber se os serviços são ou não realizados sob o comando, supervisão, fiscalização e execução da locadora ou contratada e não da tomadora dos serviços: caso a resposta seja positiva, não temos a locação de mão-de-obra; se contrária, sim.

No caso vertente, consoante bem aduziu a autoridade preparadora, os prestadores de serviço ficam à disposição da Prefeitura, tomadora dos serviços, conforme o Despacho Decisório cujos excertos transcrevemos:

10.3. Analisando-se cada um dos requisitos caracterizadores da cessão ou locação de mão-de-obra advindos dessa legislação, segundo os fatos expostos nos parágrafos do capítulo "Relatório" acima, ficou claramente caracterizado que os serviços são executados pela INOVARE nas dependências indicadas pela PREFEITURA DE CASCAVEL/PR, ou seja, nas dependências de terceiros.

10.4. Ficou cabalmente demonstrado acima que os serviços são de natureza contínua, pois constituem necessidade permanente secretaria Municipal de Assistência Social da PREFEITURA DE CASCAVEL/PR que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a suas atividades-fim.

10.5. Quanto ao requisito colocação à disposição da empresa contratante, verifica-se que a PREFEITURA DE CASCAVEL/PR por previsão contratual exerce total controle sobre os trabalhadores colocados à sua disposição, também conclui-se que a PREFEITURA DE CASCAVEL/PR exerce diretamente o comando e coordenação das tarefas executadas, com a fiscalização do contrato realizada por servidores responsáveis designado pela PREFEITURA DE CASCAVEL/PR, conforme conclui-se principalmente do exposto no parágrafo 3.5 acima.

Logo, não tendo a contribuinte infirmado essas asserções, não há como dar guarida ao seu pleito.

Quanto às alegações de retenção do imposto pela Prefeitura, localização do estabelecimento da interessada em casa residencial e não possuir plantel próprio de empregados, militam contra sua tese, vez que demonstram a cessão ou locação de mão-de-obra.

Já no que concerne à alegação de cerceamento de defesa, não procede a argumentação deduzida pela defendente, pois, ainda que se louve o esforço e diligência de seu nobre patrono, não cabe o contraditório durante a fase preparatória à exclusão.

Dessa forma, essa oportunidade lhe foi aberta neste processo quando foi notificada do ADE aqui contestado (AR, fls. 450), e lhe foi possibilitado apresentar a manifestação de inconformidade e os documentos em prol de seu direito, ora apreciados.

O contraditório inicia-se quando o contribuinte é notificado do lançamento e lhe é aberto o prazo de trinta dias para impugnar o feito (Decreto nº 70.235/1972, art. 15) podendo então alegar as razões de fato e direito a seu favor e produzir prova do alegado, requerendo inclusive diligências e perícias, aplicando-se tal procedimento, *mutatis mutandis*, no caso de exclusão do Simples Nacional em que não há crédito tributário.

Destarte, não há que se falar nos princípios da ampla defesa, do contraditório, o devido processo legal, durante a fase procedimental, consoante doutrina ALBERTO XAVIER, a saber:

Por outro lado também entendemos que o princípio constitucional da ampla defesa não exige a audiência “prévia” do acusado, bastando-se com que a lei lhe faculte os adequados meios jurídicos de proteção. Ora, estes encontram-se previstos – para não falar na esfera do poder judiciário – na própria órbita administrativa, consubstanciados na impugnação e nos recursos contemplados na lei. (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, 1997, p. 61).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais/MF decidiu dessa forma: Ac. CSRF/91-0.826, sessão de 29/07/88, sendo relator o Conselheiro e processualista Antonio da Silva Cabral:

Nem se perca de vista que o mesmo art. 677 (RIR/80) ressalva a hipótese do art. 645 (RIR/80), segundo o qual sempre que apurarem infração das disposições do RIR os fiscais lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235/72. Ora, este decreto é expresso, quanto à maneira de se proceder ao lançamento, quando dispõe no art. 10 quais os requisitos para a lavratura do auto de infração e em nenhum dos seus itens se faz referência à necessidade de o contribuinte, primeiro, ser intimado a prestar esclarecimentos e, muito menos, a provar o que quer que seja.

Pelo contrário, o Decreto nº 70.235/72 supõe que só posteriormente ao lançamento caracterizado pelo auto de infração é que se providenciem as diligências necessárias, e quem fala em diligência quer referir-se, inclusive, à produção de provas.

...Não se lê atentamente o art. 142 do CTN, que se inicia com estes dizeres:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...”. Por conseguinte, todo e qualquer movimento na doutrina, ou mesmo no seio da administração, tendente a criar uma pré-demanda ou uma fase pré-litigiosa mediante intimação e conseqüente contradição por parte do contribuinte implica em pretender trazer para o nosso direito prática de processo alienígena. No Brasil, o Fisco é livre para proceder ao lançamento, quando bem entender que deva fazê-lo e, conforme determina o art. 14 daquele decreto, a impugnação da exigência é que haverá de instaurar a fase litigiosa, e não a intimação prévia. (Resenha Tributária, Jurisp. da CSRF, Imp. Renda 1.2-27, págs. 7561/2).

**AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE** – Sendo o procedimento de lançamento privativo da autoridade lançadora, não há qualquer nulidade ou sequer cerceamento do direito de defesa pelo fato de a fiscalização lavrar um auto de infração após apurar o ilícito, mesmo sem consultar o sujeito passivo ou sem intimá-lo a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo (Acórdão 1º Conselho de Contribuintes nº 103-10.196/90 – DOU 24/07/1990).

Por essas razões, é de se rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa aduzida.

Em suma, a contribuinte não conseguiu demonstrar que não praticou cessão ou locação de mão de obra decorrente do referido contrato mantido com a Prefeitura de Cascavel - PR.

Por tais fundamentos, correta a expedição do Ato Declaratório Executivo nº 012/2014 e Despacho Decisório, e os efeitos decorrentes, pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba/Paraná, excluindo a Recorrente do Simples Nacional.

## Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza