



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001858/2006-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.617 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 2 de setembro de 2020
Recorrente MAURILIA TEREZINHA PEREIRA OLIVEIRA
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 NACIONAL. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. VEÍCULO COM OPERADOR. VEDAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Constatada a não caracterização das atividades vedadas atribuídas à pessoa jurídica pela Fiscalização, há que se permitir a permanência do contribuinte no sistema Simples Nacional, instituído Lei Complementar nº 123, de 2006.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado Digitalmente)
Ailton Neves da Silva- Presidente.

(Assinado Digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Marcelo José Luz de Macedo e Thiago Dayan da Luz Barros.

Relatório

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

Trata-se de manifestação de inconformidade contra exclusão do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples, por motivo de exercício de atividade vedada (locação de mão de obra), conforme Ato

Declaratório Executivo (ADE) n.º 159, de 8 de setembro de 2010, embasado no art. 9.º, inciso XII, alínea “F” da Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996 (fl. 21).

Consta que a exclusão decorreu de representação administrativa recebida do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), comunicando exercício de atividade de locação de mão de obra, vedada pela legislação, consoante fls. 5 a 19.

Inconformada a interessada recorreu (fls. 33 a 39), alegando ter sido surpreendida com o ato de exclusão e que no processo de restituição de contribuição previdenciária 11516.004080/200763 apresentou defesa tempestiva contra o indeferimento do pedido de restituição, bem como contra a representação administrativa para sua exclusão, conforme cópia que anexa, requerendo o julgamento conjunto de ambos os processos.

Consta da peça de defesa do processo de restituição (11516.004080/200763) juntada pela interessada, que o fato de o contrato firmado com a Prefeitura de São José se referir a locação de veículo com operador não significa que seja cessão de mão-de-obra. Fala que a atividade de transporte rodoviário de carga não se encontra entre as vedações do art. 17 da Lei Complementar n.º 123, de 14/12/2006.

Por fim requereu a revogação da pena de exclusão do Simples.

Denota-se que inicialmente os autos foram arquivados por força da revelia (fl. 25), todavia, face a manifestação da interessada às fls. 33 e 34, na qual requereu o cancelamento do Ato Declaratório, bem como ter apresentado defesa nos autos do processo n.º 11516.004080/200763, a Unidade de Origem proferiu o despacho de fl. 43, esclarecendo o equívoco, indicando ser tempestiva a manifestação de inconformidade, remetendo para julgamento.

Em sessão de a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

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

Ano-calendário: 2003

SIMPLES. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. VEÍCULO COM OPERADOR. VEDAÇÃO.

A contratação de prestação de serviços mediante locação de veículo com operador se constitui em locação de mão-de-obra, cuja atividade é impeditiva à opção pelo Simples.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls.54), no qual expõe os fundamentos de fato e de direito a seguir sintetizados.

Afirma que o contrato firmado com a Prefeitura de São José SC tem como objeto a locação de veículo com motorista e não locação de mão-de-obra e apresenta a diferenciação entre as duas atividades:

Na locação de mão de obra, a locadora coloca empregados por ela contratados a disposição da locatária para executar trabalhos por esta designados. Trata-se, conforme transparece do próprio título (mão de obra), de trabalhos executados por pessoas.

No caso da recorrente, que tem por atividade devidamente cadastrada "**o transporte rodoviário de carga**", os caminhões locados destinam-se à prestação de serviço de transporte de materiais (areia, pedra e demais materiais para construção ou conservação de obras da locatária), que somente pode ser feita por caminhões.

Alega que o fato de que o caminhão é locado juntamente com o motorista não teria poder de transformar o contrato em locação de mão-de-obra e apresenta ementa de solução de consulta condizente com sua tese de defesa

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Zedral, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Discute-se nos presentes autos se o objeto do contrato firmado com a Prefeitura de São José SC poderia ser caracterizado como uma locação de mão-de-obra. Entende o Fisco que sim, pois os motoristas conduzem os caminhões sob o comando direto da Secretaria de Transportes e Obra.

A recorrente nega, afirmando se tratar apenas de locação de veículo com motorista.

A definição legal de locação de mão de obra é encontrada no artigo 31, § 3º da lei 8.212/1991:

“Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23

§ 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.

Em que pese se referir ao termo “cessão de mão de obra”, o entendimento dominante é que as expressões “locação de mão de obra e cessão de mão de obra” são sinônimas.

Devemos então analisar se estão presentes os elementos que definem a locação de mão de obra:

1. A locadora (recorrente) deve colocar seus funcionários à disposição da empresa contratante;
2. Os funcionários cedidos devem trabalhar nas dependências da contratante ou de terceiros;
3. Os funcionários cedidos devem realizar serviços contínuos.

Deve-se observar também que quando a mão de obra é cedida/locada, é transferida também da relação de subordinação do funcionário. A mão de obra locada fica subordinada ao contratante (tomador).

Ao tratar deste tema, a 1ª Turma Câmara do Superior de Recursos Fiscais, em seção de 28/03/2011, entendeu que a caracterização da locação de mão de obra não dispensa a subordinação dos empregados ao contratante:

Numero do processo: 10940.002219/2003-38

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da seção:

Ementa: Assunto: SIMPLES-EXCLUSÃO Ano-calendário: 2003. Ementa: SIMPLES. EXCLUSÃO INDEVIDA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não caracteriza a locação de mão-de-obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços, em que, não obstante sejam prestados na propriedade

do contratante, não subordinação dos empregados a este. Foco do contrato que se refere ao serviço a ser prestado, e não à respectiva mão de obra.

Numero da decisão: 9101-000.912

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Nome do relator: SUSY GOMES HOFFMANN

Esta Segunda turma Extraordinária tem adotado o mesmo entendimento de que na locação de mão de obra é imprescindível a relação de personalidade e subordinação entre o empregado da prestadora e a tomadora do serviço:

Numero do processo: 16007.000059/2009-14

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 05/05/2020

Ementa: ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES) Ano-calendário: 2007 SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LEI Nº 9.317/1996, ARTIGO 9º, XII, “F”. 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, para fins de exclusão ou indeferimento ao regime em obediência ao disposto no artigo 9º, XII, “F” da Lei nº 9.317/1996. Não se configura cessão ou locação de mão-de-obra a prestação de serviço na qual não há relação de personalidade e subordinação entre o empregado da prestadora e a tomadora do serviço.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2003, ARTIGO 17, XII. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

A Lei Complementar nº 123/2003, por meio do seu artigo 17, XII, não admite que opte pelo Simples Nacional a empresa que que realize cessão ou locação de mão-de-obra, a qual todavia, necessita que tenha a sua prática efetivamente comprovada, caso não conste do seu objeto social. Não se configura cessão ou locação de mão-de-obra a prestação de serviço na qual não há relação de personalidade e subordinação entre o empregado da prestadora e a tomadora do serviço.

Numero da decisão: 1002-001.226

Nome do relator: MARCELO JOSE LUZ DE MACEDO

Destaco o seguinte trecho do voto do relator Marcelo José Luiz de Macedo:

“Percebe-se, portanto, que os funcionários do contribuinte não ficam à disposição do contratante, no caso as escolas, mas tão somente realizam o trabalho que o próprio contrato designou.

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.

Tanto é assim que os funcionários do contribuinte de descolavam aos laboratórios de informática em horários previamente agendados e informados pela contratante para prestar o serviço de capacitação e depois retornavam para o estabelecimento do contribuinte para desempenhar outras atividades.”

Em artigo no volume 206 da Revista de Direito Administrativo da Fundação Getúlio Vargas FGV, o ex-Ministro do TCU Marcos Vinícios Vilaça estabelece uma didática diferenciação entre um contrato de terceirização e a locação de mão de obra:

“A verdadeira terceirização é contratação de serviços e não locação de trabalhadores.

Quando uma empresa terceiriza um serviço, sempre uma atividade meio, ela contrata outra empresa para realizar aquela atividade, por sua conta e risco, interessando à empresa tomadora dos serviços o resultado, o produto, a tempo e modo, independentemente de quais ou quantos funcionários a empresa contratada empregou.

Com a locação de mão-de-obra sucede exatamente o contrário. A contratante solicita que se coloque à sua disposição, no lugar que indica, número certo de empregados, que podem ou não ser aceitos e que desenvolverão, sob supervisão da contratante, as atividades que determinar. Trata-se de fraude à legislação trabalhista, nada mais que isso.

A locação de mão-de-obra sempre tenta travestir-se de terceirização a fim de adquirir aparente revestimento de legalidade. O exame acurado das situações concretas, todavia, não deixa dúvidas sobre a verdadeira natureza dos contratos.”

DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Analisando o contrato de e-fls. e seguintes, não vislumbro a ocorrência dos elementos caracterizadores da locação/cessão de mão-de-obra.

O objeto do contrato é “*consiste na contratação de empresa para locação de 02 (dois) caminhões truck com seu respectivo operador para uso nos serviços diários da Secretaria de Transportes e Obras, conforme-, descrito em anexo à carta convite que dá origem a este instrumento*”

Na cláusula segunda (e-fls. 12/13) vemos que o serviço somente será executado “*mediante a entrega da Autorização de Execução de Serviços*”. Entendo que o serviço de locação era executado por tarefa. A cada situação que a prefeitura identificava a necessidade do serviço de locação, era emitida a dita Autorização de Execução de Serviços, momento em que a

recorrente, por meio de seus empregado (motorista) prestava o serviço de conduzir o caminhão alugado.

Mas veja-se que o serviço contratado não era o fornecimento de motorista mas a locação do veículo. Pelo que consta dos autos, Prefeitura de São José não demonstra o interesse no trabalho do motorista mas apenas na utilidade possibilitada pelos dois caminhões, que é transportar máquinas, equipamentos ou, o que é mais crível no caso, transporte de material de construção e entulho. O fornecimento dos motoristas é justificável pelo alto valor dos bens locados (caminhões truck).

Não verifico no contrato qualquer disposição de que o motorista estaria subordinado aos comandos da Prefeitura. Sua obrigação seria apenas conduzir o veículo, e somente após a emissão da Autorização de Execução de Serviços.

Não se desconhece que na e-fls. 13 consta a previsão de que a contratante (prefeitura) iria realizar as retenções tributárias “correspondente à mão de obra”, inclusive com referência à lei previdenciária 8.212/1991.

No entanto, este relator possui entendimento de que a caracterização ou não de uma atividade não é determinada ou provada pela realização ou não de retenção previdenciária. Afinal, se não tivesse havido a retenção previdenciária, estaria descaracterizada a locação de mão-de-obra? Restaria para as empresas tomadoras dos serviços de locação de mão-de-obra não reter na fonte as contribuições previdenciárias devidas para se excluir a caracterização desta atividade, o que no parece absurdo.

A administração tributária não está subordinada ao entendimento jurídico que os contribuintes possuem e adotam sobre determinado tema. Aliás, o trabalho de fiscalização é justamente a verificar se o comportamento tributário do contribuinte está em conformidade com o entendimento jurídico do Fisco.

Por fim, quanto a este tema, lembremos a Súmula 425 do STJ, que trata de Simples Federal apenas:

“A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.”

A recorrente faz referências à [Solução de Consulta nº 2/2012](#) da COSIT/RFB, que esclarece que a locação de bem móvel com fornecimento de mão-de-obra não impediria o enquadramento no Simples e trás a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS COM MÃO-DE-OBRA NECESSÁRIA À SUA UTILIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL. TRIBUTAÇÃO PELO ANEXO III DEDUZIDA A ALÍQUOTA PERCENTUAL CORRESPONDENTE AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS).

Pode optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica que explore contrato de locação de bens móveis, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra necessária à sua utilização, desde que não se enquadre em nenhuma das vedações legais à opção.

A tributação no Simples Nacional dar-se-á na forma do Anexo III, deduzida a alíquota percentual correspondente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme disposto no § 5º-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; e, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Quanto a este tema, a RFB editou outros atos interpretativos, mas seguindo o mesmo entendimento.

Em 2007, o Secretário da Receita Federal editou o ADI nº 5 de 04/05/2007 ([link](#)) que trata do mesmo tema aqui analisado:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto na alínea "f" do inciso XII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e o constante no processo nº 19615.000303/2004-64, declara:

Artigo único. Pode optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica que explore contrato de locação de veículos, independentemente do fornecimento concomitante de mão-de-obra de motorista, desde que não se enquadre em qualquer das demais vedações legais a tal opção.”

No caso a seguir, analisado na Solução de Consulta [COSIT nº 114](#) de 12/12/2016, trata-se de empresa que presta serviço de UTI móvel conduzida por seu próprio motorista, que atende clientes de planos de saúde, levando-os até hospitais, clínicas, etc. entendeu-se não se tratar de cessão (locação) de mão-de-obra:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
EMENTA: RETENÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE.
CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

Os serviços de saúde referentes ao atendimento médico pré-hospitalar em unidade móvel (UTI móvel), à remoção e ao traslado de pacientes em veículos adequados, aos serviços de atendimento domiciliar, também denominados “home care” e aos de cobertura médica em eventos públicos, como descritos na inicial do presente processo de consulta, não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, **pois não se verifica a efetiva disponibilização de trabalhadores da prestadora à contratante**, conseqüentemente, não devem sofrer a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura da prestação de serviços.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 72, de 28 de março de 2014
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, artigo

219; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 112 e 118.

Portanto, entendo que o caso aqui analisado não configura locação de mão de obra, motivo pelo qual voto pelo deferimento do Recurso Voluntário, cancelando o ato declaratório de exclusão.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

Rafael Zedral – relator.