



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.000037/2008-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.231 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 5 de maio de 2020
Recorrente FLAVIA CRISTINA BARBOSA CASTRO ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

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. A simples prestação de serviço de transporta 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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, 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

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-001.231 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13855.000037/2008-94

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO"), o qual será complementado ao final:

Trata o processo, de exclusão da contribuinte acima identificada do Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES (Federal), com efeitos a partir de 01/05/2005 conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/ Franca n.º 04/2009 (fl. 38) e Despacho Decisório Saort no 51/2009 (fls. 3537), tendo em vista o exercício de atividade vedada, conforme o disposto na Lei n.º 9.317, de 1996, art. 9º, XIL, f.

De acordo com o referido despacho, a contribuinte prestou serviços mediante locação/cessão de mão-de-obra, atividade considerada vedada pela legislação tributária para ingresso no referido sistema de tributação.

Cientificada do ato de exclusão do sistema simplificado de tributação em 15/05/2009, a contribuinte ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 42/53, na qual refuta o ato da exclusão, em suma, sob os seguintes argumentos:

- Inicialmente declara que a matéria não está sendo objeto de apreciação judicial.
- É necessário definir o que é locação de mão de obra, e nesse sentido, é importante observar a solução de consulta da Receita Federal do Brasil n.º 66/2004, pois as cláusulas transcritas pelo agente administrativo demonstram que a fiscalização e o comando dos serviços a serem realizados é de exclusiva responsabilidade do contratado. Além disso, o serviço não é pessoal, situação que caracterizaria a locação de mão-de-obra, como seria o caso, por exemplo, de uma empresa de limpeza que submete seus empregados à subordinação direta do contratante.
- Se adotarmos o entendimento que qualquer atividade de serviços que use mão de obra está impedida de optar pelo Simples, somente a locação de máquinas sem operador não estaria impedida de optar pelo Simples. A Lei n.º 9.317, de 1996, ao mencionar a locação de mão-de-obra, teve como intuito impedir que as empresas realizassem a terceirização de suas atividades para escapar do pagamento de INSS.
- O ADE fere o princípio da legalidade previsto no inciso II, do art. 5º, da Constituição Federal que está redigido nos seguintes termos: " II — Ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Também está explícito o princípio no art. 37, caput, que estabeleceu a vinculação de todo o agir administrativo público à legalidade.
- A decisão de excluir a empresa do Simples não encontrou respaldo legal, pois a norma jurídica não impede a opção pelo Simples das empresas de transporte e ficou demonstrado que a contribuinte não realizava locação de mão-de-obra.
- Solicita que as notificações e intimações do referido processo sejam encaminhadas para o escritório do advogado.

Em sessão de 09/06/2010, a DRJ/RPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO E/OU CESSÃO DE MAO-DE-OBRA. A pessoa jurídica que exerce atividades que envolvem locação/cessão de mão-de-obra não pode optar pelo Simples, por determinação legal, portanto, cabe sua exclusão.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO. Feita a eleição pelo sujeito passivo do domicílio tributário, não se admite domicílio especial no processo administrativo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 79 do *e-processo*):

Verifica-se do contrato celebrado com a empresa "Irmãos Biagi S/A Açúcar e Álcool", em 22/04/2005 (fls.10/16), que a manifestante se comprometeu a executar serviços de reboque de carretas, containers de cana-de-açúcar picada, do qual cabe destacar as seguintes cláusulas:

"1.2. O referido transporte será efetuado exclusivamente por empregados da CONTRATADA, devidamente treinados, sob total responsabilidade desta, com a utilização de dois tratores de sua propriedade."

"3.10. A CONTRATADA ou seu preposto deverá instruir seus empregados no sentido de cumprir e fazer cumprir, fielmente, as normas internas e instruções da CONTRATANTE."

"3.15. Todas as orientações da CONTRATANTE relativas ao cumprimento das obrigações presentes neste contrato serão dadas diretamente CONTRATADA ou ao seu preposto, que adotará as providências que se fizerem necessárias, com a máxima urgência."

" 7.1 Para a execução dos serviços ora ajustados, a CONTRATANTE fornecerá à CONTRATADA a título de comodato, 04 carretas que deverão ser restituídas em perfeitas condições..." (comodato — empréstimo gratuito).

Extrai-se, portanto, do contrato, que os trabalhadores possuem total vínculo empregatício com a contratada, que coloca a disposição da contratante a mão-de-obra contratada para realizar serviços mecanizados, utilizando também veículos da contratante.

Dessa forma, considerando que a contribuinte preenche os requisitos que caracterizam a cessão de mão-de-obra, conforme definido no art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991, e que foram emitidas as notas fiscais juntadas As fls. 17/22 que destacam contribuição ao INSS previsto nessa norma, não há como permitir sua permanência no Simples.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") no qual reitera todos os seus argumentos de defesa.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1002-001.231 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13855.000037/2008-94

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 16/07/2010 (fls. 83 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 16/08/2010 (fls. 84 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”).

Preliminar

O contribuinte questiona em sede de preliminar cerceamento ao seu direito de defesa, pois a DRJ/RPO teria analisado tão somente uma parte dos documentos apresentados em sua manifestação de inconformidade e transcrito apenas alguns trechos do contrato apresentado, sem explicar o motivo do seu convencimento.

Adverte ainda que (fls. 86 do e-processo), apesar das normas do processo administrativo o permitirem ao julgador o seu livre convencimento, tal convencimento, no mínimo, o deve ser explicado e fundamentado, e não apenas afirmado, pois só a transcrição de normas que não se aplicam ao caso concreto, uma vez que, em nenhuma delas consta alguma menção de que serviço de transporte realizado por trator é cessão de mão de obra, não podem ser usadas para embasar o motivo do convencimento do julgador.

E conclui (fls. 87 do *e-processo*):

Sendo assim, a falta de apreciação dos argumentos do contribuinte é passível de anulação do julgamento, visto que, fica impossível para o recorrente atacar a decisão se nenhum de seus argumentos anteriores foram abordados na decisão, mas apenas transcritos.

Em que pese os argumentos do contribuinte, não concordamos com a tese de que houve cerceamento de direito de defesa. A irresignação do contribuinte é quanto ao fato de a

instância *a quo* ter mencionado em seu voto apenas trechos do contrato, os quais, inclusive, fariam prova em seu favor (contribuinte).

Todavia, tal alegação por si só já revela uma interpretação do próprio contribuinte acerca do contrato, a qual não vincula necessariamente a autoridade administrativa.

In casu, o que se verifica é tão somente a interpretação da DRJ/RPO dos contratos, o que foi realizado, inclusive, em conjunto com as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte. Atente-se que os únicos documentos apresentados pelo contribuinte nos autos foram as notas fiscais e o contrato de prestação de serviço. O fato de a instância *a quo* ter transcrito apenas trechos deste último não implica que ele foi ignorado, mas apenas que essas cláusulas foram suficientes as suas conclusões.

Assim, não há que se falar em cerceamento de defesa no caso.

Mérito

Já com relação ao mérito, cumpre analisar se o contrato em questão envolve efetivamente uma prestação de serviço típica como defende o contribuinte ou se uma cessão ou locação de mão de obra, posto que a legislação do Simples Federal veda a referida atividade, veja-se o que determina a Lei nº 9.317/1996:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: [...] XII - que realize operações relativas a: [...] f) prestação de serviço vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

Como se vê, por opção legislativa, a empresa que exerce atividade de cessão ou locação de mão de obra não pode aderir ao regime simplificado do Simples Federal.

A questão, então, consiste em identificar no que consiste a atividade de cessão de mão de obra, de modo a buscar enquadrar as situações fáticas e concretas nesse tipo de atividade.

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, assim, 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 atividade-fim da empresa.

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 carácter eminentemente interpretativo da norma, o que autoriza 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 carácter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Por fim, 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.

É importante notar que o contrato de cessão de mão de obra não se confunde com uma prestação de serviço típica, na qual uma das partes se obriga a fornecer a prestação de uma atividade mediante remuneração, quer dizer, o foco do contrato é no serviço em si.

Também convém ressaltar que no contrato de prestação de um serviço, o contratado pode atuar nas dependências do contratante, o que não significa uma transmutação em um contrato de cessão de mão obra, posto que o objetivo do contrato é a prestação do serviço em si, já que tanto o preço como o objeto do contrato referem-se ao serviço.

O contrato de cessão de mão obra, por sua vez, tem por foco colocar à disposição de outras empresas, trabalhadores devidamente qualificados. Em tais casos, o objeto do contrato é a locação em si da mão de obra.

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.

Com tais esclarecimentos em mente, vejamos o que estabelece o contrato firmado pelo contribuinte, no qual, segundo alega a Autoridade Fiscal, estaria pactuada a prestação de serviço de cessão ou locação de mão de obra, em razão do seguinte (fls. 12/18 do *e-processo*):

1.2. O referido transporte será efetuado exclusivamente por empregados da CONTRATADA, devidamente treinados, sob total responsabilidade desta, com a utilização de dois tratores de sua propriedade."

"3.10. A CONTRATADA ou seu preposto deverá instruir seus empregados no sentido de cumprir e fazer cumprir, fielmente, as normas internas e instruções da CONTRATANTE."

"3.15. Todas as orientações da CONTRATANTE relativas ao cumprimento das obrigações presentes neste contrato serão dadas diretamente CONTRATADA ou ao seu preposto, que adotará as providências que se fizerem necessárias, com a máxima urgência."

" 7.1 Para a execução dos serviços ora ajustados, a CONTRATANTE fornecerá à CONTRATADA a título de comodato, 04 carretas que deverão ser restituídas em perfeitas condições..." (comodato — empréstimo gratuito).

Além dessas cláusulas mencionadas pela instância *a quo*, entendemos que algumas outras são importantes ao desfecho do caso, veja-se:

1.1. A CONTRATADA obriga-se, neste ato, a prestar à CONTRATANTE, ou a quem esta indicar, serviços de reboque de carretas containers de cana-de-açúcar picada, nas diversas propriedades agrícolas e/ou áreas indicadas pela CONTRATANTE.

2.1. O preço dos serviços ora contratados será calculado de acordo com a quantidade de cana-de-açúcar efetivamente entregue no estabelecimento comercial da CONTRATANTE, conforme planilha de preços constante do Anexo I

3.1. Os serviços objeto deste contrato serão executados exclusivamente por empregados da CONTRATADA e sob a fiscalização de prepostos desta última, que se obriga a mantê-los em número suficiente ao completo desempenho das atividades pactuadas neste instrumento, sem a necessidade de avaliação ou solicitação da CONTRATANTE, tendo plena autonomia para esta decisão.

3.8. A CONTRATADA, na qualidade de única empregadora dos funcionários utilizados para a prestação dos serviços ora ajustados, assume de maneira exclusiva a responsabilidade integral por todos os salários e encargos trabalhistas e sociais, tais como previdenciários, securitários, infortunistico, etc., obrigando-se, ainda, por todas as despesas daí decorrentes: Os acidentes do trabalho envolvendo empregados da CONTRATADA serão de responsabilidade única e exclusiva desta, que responderá exclusivamente nas ações que pretendam o recebimento de indenizações materiais e por danos morais, se for o caso, uma vez que é de sua responsabilidade exclusiva observar e dar cumprimento a toda e qualquer obrigação decorrente da legislação sobre medicina e segurança do trabalho, e ainda exercer rigorosa fiscalização e vigilância sobre a aplicação destas normas.

3.9. Em consequência, fica a CONTRATADA obrigada a observar toda a legislação sobre medicina e segurança do trabalho, inclusive de seguro de acidente do trabalho, constante das Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Resoluções, etc., evitando assim a ocorrência de sinistros, sob pena de responder civil e criminalmente pela inobservância da legislação pertinente, e ainda pela rescisão culposa deste contrato, hipótese em que ficará obrigado a pagar uma multa penatória no valor de R\$ 9.000,00, além de responder pelas perdas e danos e lucros cessantes daí decorrentes, inclusive dano moral.

3.11. A CONTRATADA elaborará e entregará folha de pagamento mensal, devidamente assinada, que conterá exclusivamente os empregados que contratou para a execução dos serviços objeto deste contrato, fornecendo à CONTRATANTE, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao de referência, cópia autenticada da referida folha, nas quais deverão constar discriminando todas as verbas e títulos trabalhistas pagos aos mesmos.

3.12. Os recolhimentos dos encargos sociais, tais como guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, contribuição previdenciária, contribuição sindical, etc., serão efetuadas pela CONTRATADA, com base nas folhas de pagamento de que trata a Cláusula anterior.

3.13. Juntamente com a cópia autenticada da folha de pagamento, a CONTRATADA entregará à CONTRATANTE cópias autenticadas das guias de recolhimento mencionadas na Cláusula anterior, devidamente quitadas, assim como da Relação de Empregados do F.G.T.S, até o dia 15 do mês subsequente.

3.16. A CONTRATANTE não será responsável, outrossim, pelos atos praticados pelos empregados da CONTRATADA, sendo imputáveis a esta última todos os danos, a qualquer título, que ditos empregados venham a ocasionar a CONTRATANTE ou a terceiros, por ocasião da prestação dos serviços previstos neste contrato.

A partir da leitura das referidas cláusulas, é possível identificar alguns fatos relevantes:

- (A) Para precificação do contrato foi levado em consideração a prestação do serviço em si e não a disponibilização do empregado;
- (B) Não foi levado em consideração a qualificação do empregado o qual iria desempenhar os serviços, nem tampouco a sua quantidade, mas apenas a sua efetiva prestação.
- (C) Todas as responsabilidades fiscais, trabalhistas, sociais, previdenciárias etc. são única e exclusivamente do contribuinte e não do contratante.
- (D) A contratante não possui qualquer controle sobre os empregados do contribuinte, os quais estão totalmente vinculados e subordinados a ele.

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.

Percebe-se, portanto, que o objetivo do presente contrato é a prestação do serviço em si, já que tanto o preço como o objeto do contrato referem-se ao serviço do transporte em si e não com o empregado que irá realiza-lo.

Assim, concluo que, pelo contrato juntado aos autos e que motivou a exclusão do contribuinte aos regimes simplificados, 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 aos regimes do Simples Federal.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 11 do Acórdão n.º 1002-001.231 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13855.000037/2008-94