



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15892.000086/2010-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-001.386 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 7 de julho de 2020  
**Recorrente** JOSÉ MARIA MARAN - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DEVIDA. CARACTERIZAÇÃO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Caracteriza a locação de mão-de-obra quando o contribuinte firma contrato de prestação de serviços que se caracteriza apenas no fornecimento de trabalhadores, sem estipulação de um resultado pré-determinado, e com o preço calculado com base na mão de obra empregada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado Digitalmente)  
Ailton Neves da Silva- Presidente.

(Assinado Digitalmente)  
Rafael Zedral- Relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-001.386 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 15892.000086/2010-21

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face de decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, objetivando a reforma do referido julgado.

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

Trata-se de Representação Fiscal para Exclusão do regime do Simples Federal (fl.1), lavrada no curso do processo relativo a restituição de tributos, no qual, em síntese, foi constatado que o interessado exerceu ou exerce atividade classificada como vedada à opção por aquele regime tributário diferenciado.

Segundo o disposto no art. 9º, inciso XII, alínea p, da Lei n.º 9.317/96, a pessoa jurídica que realizar operações de locação de mão-de-obra não poderá optar pelo Simples Federal.

De acordo com cópias de notas fiscais do período de 31/07/06 a 30/11/06 (fls.8 a 22), o interessado prestou serviços para o grupo Cosan S/A Indústria e Comércio, os quais, conforme cópia de Contrato de Prestação de Serviços e respectivo Termo de Responsabilidade (fls. 2 a 7), se referem a execução de atividades com o manejo de máquinas e equipamentos agrícolas, bem como utilização de produtos orgânicos ou químicos e defensivos agrícolas.

Tais atividades demandam utilização de mão-de-obra e equipamentos adequados, os quais são de fornecimento obrigatório pela contratada, nos termos do Contrato citado (Parágrafo Segundo da Cláusula Primeira, fls. 2); entretanto, como se pode constatar através do Razão Analítico apresentado pelo interessado, às folhas 28, a Conta Ativo Imobilizado - Máquinas e Equipamentos - possui um único bem cadastrado, um veículo automotor identificável às folhas 43 e 44.

Dessa forma, não possuindo maquinário nem equipamentos adequados para trabalhos agrícolas, não teria, o interessado, meios de adimplir com seu contrato de prestação de serviços com a Cosan; contudo, o Razão apresentado identifica recebimentos relativos às notas fiscais constantes dos autos (Conta Caixa, fls. 23 a 28).

Conclui-se daí que o interessado só estaria fornecendo sua mão-de-obra, e a contratante, os materiais e equipamentos necessários aos serviços, situação essa que caracteriza locação de mão-de-obra, atividade essa que é vedada ao Simples conforme normativo citado no parágrafo 2º já citado.

Então, essa vedação obriga a pessoa jurídica a comunicar sua exclusão consoante disposição do art.13, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 9.317/96 e, caso não seja comunicada, se sujeita à exclusão de ofício do Simples, nos termos do art.14, inciso I, c/c o art.15, inciso II, daquela norma legal.

No caso em tela, em vista da legislação citada e considerando a prestação de serviços em julho/2006, consoante as cópias das notas fiscais, a exclusão de ofício do Simples

surtirá efeitos a partir de 1/8/2006; ainda, fica a pessoa jurídica sujeita à multa prevista no art.21, da Lei n.º 9.317/96.

Consoante documentação anexada, a requerente sofreu retenção no ato da quitação das notas fiscais juntadas aos autos (fls.15 e 23 a 185).

Fundamentado nos eventos e normativos legais expostos, no art.224 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 4/3/09, e na Portaria DRF/BAU n.º 80, de 25/7/07, com as alterações da Portaria DRF/BAU n.º 39, de 18/6/09, ficou determinada a exclusão de ofício da pessoa jurídica JOSÉ MARIA MARAN ME, CNPJ 05.428.145/0001-01, do regime do Simples Federal, por incidência na hipótese de vedação prevista no art.9º, inciso XII, alínea "f", da Lei n.º 9.317/96.

Em 30/4/2010, foi emitido Ato Declaratório Executivo n.º 33 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Bauru – São Paulo, no qual exclui a pessoa jurídica José Maria Maran – ME do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1/8/2006.

Em 26/5/2010 (fl. 59), a Delegacia da Receita Federal (DRF) de Bauru –São Paulo, via Seção de Controle e Acompanhamento Tributário (SACAT), intima o sujeito passivo do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo.

Cientificado da exclusão do Simples Nacional, o interessado apresentou manifestação de inconformidade em 23/6/2010, fl. 69, na qual junta mais documentos e solicita reforma da decisão anterior, sinteticamente, nos termos seguintes.

A decisão exarada é totalmente nula, por não apresentar com precisão e robustez de provas os fundamentos em que se baseia para excluir a empresa-impugnante do SIMPLES.

Resume-se a analisar documentos aleatórios (Notas Fiscais), sem apresentar provas inequívocas de suas alegações, deixando de cumprir com os ditames da Lei n.º 9.317/1996.

Neste sentido, já decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Rio de Janeiro, no julgamento dos Acórdãos n.º 12-18982 de 31 de março de 2008 e n.º 12.18655 de 07 de março de 2008.

Percebe-se que a autoridade fiscal pautou sua decisão em suposições e interpretações, sem apresentar ou indicar provas idôneas e inequívocas que a atividade exercida pela empresa impugnante era única e exclusivamente a locação de mão-de-obra, o que determina a decretação de nulidade da decisão exarada, permanecendo a empresa no SIMPLES.

Portanto, a decisão exarada padece de nulidade, pois proferida sem apresentar de maneira precisa os fundamentos e as provas em que se baseia a autoridade fiscal, devendo ser declarada nula de pleno direito.

Antes de adentrar na análise do conceito de locação de mão-de-obra é necessário destacar que vigora no ordenamento jurídico pátrio o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, pautado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal da República, cuja observância é de caráter obrigatório para todos os agentes públicos, notadamente as autoridades tributárias.

Ressalte-se que o objetivo deste tópico não é declarar qualquer tipo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, os quais são vedados pela Súmula n.º 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes, mas sim, analisar a legislação tributária de maneira completa.

Neste sentido, toda a interpretação da legislação tributária deve se pautar nos ditames da estrita legalidade e, sob este aspecto, destaca-se que a legislação tributária aplicável ao caso, especificamente o artigo 31, da Lei n.º 8.212/91. Observa-se, do conteúdo da lei, que determinada atividade somente será caracterizada como cessão de mão-de-obra se exclusivamente se basear na colocação à disposição do contratante somente de funcionários que realizem serviços contínuos, em períodos indefinidos.

Portanto, para se configurar a cessão de mão-de-obra, locação de mão-de-obra ou empreitada exclusivamente de mão-de-obra era necessário que a empresa-impugnante fornecesse somente funcionários para seus contratantes, o que nunca ocorreu, conforme será demonstrado e comprovado a seguir.

A decisão que determinou a exclusão da empresa-impugnante do SIMPLES não levou em consideração a real e efetiva atividade exercida pela mesma, posto que as provas que seguem anexas à presente demonstram que a prestação dos serviços consistia no fornecimento de mão-de-obra e na locação de veículos e máquinas agrícolas, o que se considera como empreitada.

A Instrução Normativa INSS n.º 03 de 14 de julho de 2005, descreve expressamente o conceito de empreitada.

No caso dos autos não há dúvidas que a empresa-impugnante prestava serviços mediante empreitada (de mão-de-obra e equipamentos) e não mediante locação ou cessão de mão-de-obra, as quais são atividades completamente diversas.

Inicialmente devemos considerar como prova robusta desta alegação o contrato de prestação de serviços firmado com a Contratante, Usina da Barra Açúcar S/A, que é a principal cliente da empresa impugnante.

Conclui-se, claramente, que a empresa-impugnante preenche todos os requisitos exigidos por lei para que se configure a atividade de empreitada, além de possuir e fornecer estrutura operacional própria, o que no próprio entendimento da Receita Federal permite o enquadramento no SIMPLES.

Neste sentido já decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, no julgamento exarado no ACÓRDÃO n.º 14-4772 de 11 de Dezembro de 2003.

Nota-se, que no contrato juntado aos autos, a contratante (Usina da Barra Açúcar S/A) em nada contribui para a realização das tarefas contratadas, nem fornece qualquer tipo de equipamento ou veículo, pois remunera a empresa pelo fornecimento destes bens, consoante demonstram as notas fiscais anexadas.

As máquinas e equipamentos existem e são utilizadas pela empresa impugnante no exercício de suas atividades, não havendo qualquer participação das contratantes na execução dos serviços.

A própria Receita Federal reconhece a validade do contrato de comodato, no Acórdão n.º 03-3745 de 27 de Novembro de 2002, exarado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília.

Com efeito, uma vez comprovado que existiam as máquinas e equipamentos na execução dos serviços prestados pela empresa impugnante, os quais eram fornecidos e utilizados no exercício da atividade da empresa, conclui-se que estamos diante de um verdadeiro e efetivo contrato de empreitada, com o fornecimento de mão-de-obra e locação de máquinas e equipamentos.

Ademais, percebe-se, das notas fiscais anexadas, que os valores lançados especificam a divisão entre o valor da mão-de-obra e a locação dos equipamentos, os quais variam, haja vista que na cláusula acima citada, é bastante claro que os percentuais ali fixados eram estimados.

Por fim, segue anexa decisão exarada pela Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, em caso análogo, que considerou indevida a exclusão do SIMPLES, reconhecendo a legalidade da prestação de serviços com a empresa contratante, idêntica ao dos autos.

Os efeitos da exclusão, caso seja aceita, deverão incidir somente a partir do mês subsequente ao Ato Declaratório Executivo n.º 33, de 30 de abril de 2010.

Em sessão de 06/05/2014 (e-fls. 92) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2006

**SIMPLES FEDERAL. PEDIDO DE EXCLUSÃO.**

O exercício de atividade vedada enseja a exclusão de ofício do Simples Federal nos termos da Lei n.º 9.317/96.

Manifestação de Inconformidade Não Conhecida

Sem Crédito em Litígio

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (e-fls.105 ), no qual repete os argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade, ou seja:

1. O Ato de exclusão é nulo pois foi pautado em suposições e não em provas concretas;
2. As provas juntadas nos autos demonstrariam que a empresa realiza atividade de prestação de serviços pelo fornecimento de mão-de-obra e locação de veículos e maquinário;
3. O serviço prestado é de empreitada e não de cessão ou locação de mão-de-obra; preenchendo todos os requisitos para permanecer no Simples;
4. As máquinas e equipamentos foram cedidas por comodato;
5. Em pedido alternativo, caso seja indeferido o pedido principal, que a exclusão do simples federal ocorra no mês subsequente ao ADE de exclusão.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1002-001.386 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 15892.000086/2010-21

## 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 nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

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

### DO MÉRITO

Quanto ao mérito, o recurso deve ser declarado improcedente.

A análise da cópia do contrato firmado entre a recorrente e a empresa COSAN S.A. juntado nas e-fls. 02 a 7 demonstram que a “prestação de serviço” realizada pela recorrente é de apenas fornecer mão de obra à contratante.

O objeto do contrato constitui-se na prestação de serviço de “operações com máquinas agrícolas observadas as máquinas e operações referidas no documento anexo”.

O contrato vigia durante toda a safra canavieira de 06/07 (anos 2006 a 2007) ou ao final da execução dos serviços, o ocorrer primeiro. Não se trata de um serviço com resultado determinado ou esperado. Ao final do contrato, não há sequer condições da contratada demonstrar o resultado final do seu serviço de “operar máquinas”. Ao contrário do que afirma a recorrente, não há resultado pré-definido no contrato. A cláusula quarta não define o resultado esperado do contrato mas apenas o seu prazo de validade.

A recorrente foi contratada para fornecer mão de obra e em que pese o estipulado no parágrafo segundo da primeira cláusula, de que a recorrente deveria fornecer “tudo o quanto seja necessário à prestação dos serviços”, restou provado nos autos que a recorrente possui apenas um caminhão. O próprio fato de que os equipamentos foram fornecidos à recorrente por comodato contradiz a estipulação contratual de que a recorrente deveria fornecer “*tudo o quanto seja necessário à prestação dos serviços*”. As notas fiscais de e-fls. 8 a 22 discriminam o item “mão de obra”, o que demonstra que a recorrente estava fornecendo apenas trabalhadores para a trabalharem na lavoura de terceiros.

O texto do contrato possui apenas uma única cláusula para tratar do seu “objeto”. Todo o resto do texto trata exclusivamente da relação trabalhista entre a recorrente e seus funcionários.

Importante observar a estipulação da cláusula sétima:

“**CLÁUSULA SÉTIMA** - A CONTRATADA declara que do preço dos serviços, parte se refere à mão-de-obra e parte aos equipamentos, conforme discriminado no documento anexo”

Vê-se claramente que a recorrente recebia o preço pelo fornecimento de mão de obra, e não pela realização de um serviço determinado. Relembre-se que não há resultado pré-determinado no contrato.

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.”**

Portanto, entendo que o caso aqui analisado configura locação de mão de obra consistente no fornecimento de trabalhadores para lavoura de cana-de- açúcar.

#### DISPOSITIVO

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

É como voto.

Rafael Zedral – relator.