



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15971.000777/2007-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.215 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2014
Matéria SIMPLES. Exclusão.
Recorrente ECO SAFRA SOCIEDADE SIMPLES EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 07/02/2002

NULIDADE. MÉRITO. POSSÍVEL DECISÃO EM FAVOR DO SUJEITO PASSIVO.

Apesar de caracterizada a omissão da decisão recorrida na apreciação de argumentos que lhe foram opostos, em consonância com o determinado no § 3º do artigo 59 do PAF, o julgamento em segunda instância não pronunciará sua nulidade quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

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

Data do fato gerador: 07/02/2002

EXCLUSÃO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. AUSÊNCIA DE PROVA.

Cláusulas isoladas tratando da possibilidade de fiscalização e controle indireto pela contratante sobre os serviços contratados não caracterizam locação da mão de obra quando ausentes provas contundentes do efetivo comando sobre o pessoal empregado na execução dos serviços prestados.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo, ressalvo, entretanto, as eventuais indicações contidas nos trechos transcritos.

Trata-se de recurso voluntário interposto por ECO SAFRA SOCIEDADE SIMPLES EPP contra acórdão preferido pela DRJ/Ribeirão Preto que concluiu pela procedência da sua exclusão do regime do SIMPLES FEDERAL.

A DRF/Araraquara-SP, mediante o Ato Declaratório Executivo nº 59/2007, determinou a referida exclusão, com efeitos a partir de 07/02/2002, motivada pelas seguintes razões (fls. 68 a 71):

- O objeto social da empresa é a “atividade rural, serviços de preparo de solo, plantio, cultivo e colheita” e o serviço prestado, conforme declaração do próprio contribuinte, restringe-se apenas ao corte de cana-de-açúcar mecanizado para destilarias;

- Esses serviços, por si só, não seriam impeditivos à opção pelo SIMPLES.

- A análise dos contratos de prestação de serviço firmados com a COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS (contratante) revela que o seu objeto é a “prestação de serviços de colheita mecanizada de cana para a safra, em áreas de propriedade da contratante, bem assim naquelas objeto de parceria agrícola ou arrendamento rural, feitas em seu nome ou em nome de terceiros, porém com o seu compromisso para a compra da cana colhida”.

- A cláusula que melhor define a forma de execução dos serviços é a cláusula 3ª, onde está esboçado que “a execução dos serviços objeto deste contrato, será fiscalizada e controlada por representantes devidamente habilitados da contratante, devendo os profissionais envolvidos na execução dos trabalhos, acatarem e implementarem todas as recomendações emanadas”.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/09/2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 29/09/

2014 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 28/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMAN THO

ME

Impresso em 07/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A partir da leitura detalhada dos contratos de prestação de serviços fica evidente a ocorrência de locação de mão de obra. Suas cláusulas 4 (“é responsabilidade da contratada a qualidade da mão-de-obra por ela fornecida, obrigando-se ainda a registrar todos os empregados utilizados na prestação de serviços”) e 5 (“a contratada assume integralmente a responsabilidade por todos os salários e encargos trabalhistas, previdenciários, securitários e infortunistas dos empregados utilizados na prestação dos serviços, obrigando-se, ainda por todas as despesas daí decorrentes”) encaixam-se perfeitamente no conceito de locação de mão de obra estabelecido pelo Parecer Cosit nº 69/99.

- A vedação desse tipo de serviço à opção pelo SIMPLES está enquadrada na alínea “f” do inciso XII do artigo 9º da Lei nº 9.317/96.

- Os efeitos da exclusão ocorrerá desde a opção, em 07/02/2002, tendo em vista execução de serviços incompatíveis desde a constituição da empresa, de acordo com o artigo 24, IX, da IN/SRF nº 608/2006.

O teor das alegações deduzidas na manifestação de inconformidade foi melhor sintetizado no recurso voluntário, como a seguir transcrito:

- a) Que a controvérsia se resumia à natureza jurídica dos serviços prestados pela manifestante.
- b) Que há diferenças claras entre prestação de serviços especializados de colheita mecanizada de cana, e locação de mão de obra. A colheita da safra do ano, mecanicamente, é serviço determinado. A contratada é responsável pelo resultado dos serviços. Na locação de mão de obra o que se contrata são pessoas com intermediação da empresa locadora. As pessoas são colocadas a serviço da locatária e os serviços são genericamente descritos.
- c) Havia uma estrutura operacional (maquinário) necessário para o serviço, que era de propriedade da contratada, e sob sua inteira responsabilidade. Na locação de mão de obra, a estrutura operacional é de propriedade e responsabilidade da locatária.
- d) Na prestação de serviços não há obrigação da contratada fornecer determinada pessoa, mas qualquer pessoa (não há pessoalidade dos obreiros). A contratada é quem comanda seus empregados. Na locação de mão de obra, a locadora é responsável apenas pelo vínculo empregatício, mas os funcionários ficam à disposição da tomadora da mão de obra.
- e) E uma outra diferença diz respeito à formação do preço. Na prestação de serviços, o preço decorre de uma proposta da contratada aí compreendidos vários custos (materiais, equipamentos, mão de obra, etc...) e margem de lucro. Na locação de mão de obra, o contrato estabelece uma obrigação da contratante de reembolsar a contratada apenas dos custos diretos e indiretos com mão de obra, mais um valor relativo à administração.
- f) Os serviços contratados de colheita mecanizada, demandam que a prestadora dos serviços possua maquinário próprio e específico para tanto, que são as máquinas colhedoras de cana, o que inclusive consta do contrato (cláusula segunda) e da declaração da Cia Muller. Foi anexada a listagem do Ativo Imobilizado da Eco SAFRA e fotografias das máquinas colhedoras de cana e demais equipamentos, além das notas fiscais de reparos das citadas máquinas, faturadas em nome da

Recorrente, o que bem demonstra que não atuava apenas com mão de obra, mas prestava um serviço, onde era detentora de maquinário específico, operado por funcionários da empresa, responsabilizando-se por sua movimentação, manutenção e reparo.

g) Foi juntada documentação comprobatória do quadro de empregados da Recorrente, composto de um motorista, um mecânico e seis operadores de máquinas agrícolas, uma estrutura bastante singela, pois o elemento fundamental nesse tipo de serviço são as máquinas. Para colher 150 mil toneladas de cana manualmente, por exemplo, seriam necessárias em média 83,3 trabalhadores durante 180 dias, cortando 10 toneladas por dia. A contratada possui apenas 8 empregados.

h) Não havia qualquer ingerência no comando dos empregados da contratada. Também é importante frisar que os sócios da contratada sempre estiveram presentes durante os trabalhos (estes são inclusive técnicos em máquinas agrícolas, conforme consta do contrato social da ECO SAFRA), comandando seu pessoal e direcionando os trabalhos e a utilização dos equipamentos, conforme declaração da própria contratante.

i) A leitura feita pela fiscalização, da cláusula terceira do contrato de prestação de serviços, isolada das demais cláusulas, está equivocada e não deve prevalecer.

j) A leitura da cláusula 11ª, onde o preço é cobrado em razão de quantas toneladas de cana são colhidas, bem demonstra que se trata de contrato típico de prestação de serviços, levando em consideração todos os custos e lucro; e não somente custos com mão de obra.

l) Analisando-se as planilhas de custos da contratada, anexadas aos contratos, há custos de manutenção, depreciação de maquinário, combustíveis e lubrificantes, administração e mão de obra. Se se tratasse apenas de locação de mão de obra, os custos seriam apenas de salários e encargos de pessoal mais taxa de administração. Na locação de mão de obra, o custo com os empregados é que prevalece, enquanto que no caso deste processo prevalece o maquinário e sua depreciação, e o uso de combustíveis e lubrificantes.

m) Foram citados vários julgados administrativos no âmbito da SRF e Conselhos de Contribuintes, além de decisões em processos de Consulta, onde se reafirma que prestação de serviço de mecanização agrícola, com uso de máquinas e implementos agrícolas não se enquadram na vedação ao Simples. Só estariam excluídas empresas que se dedicam à locação, cessão ou empreitada exclusivamente de mão de obra. Colheita mecânica e transporte rural não se confundem com locação de mão de obra. É importante observar se há estrutura operacional própria e responsabilidade pelo resultado dos serviços.

n) Para finalizar, na Manifestação de Inconformidade foi solicitada perícia, tendo sido indicado assistente técnico por parte da Recorrente, e elaborados quesitos, para comprovar que inexistia locação de mão de obra. Foram juntados declaração da contratante sobre o fato de que é a Recorrente quem comanda o trabalho e seus funcionários; listagem do ativo imobilizado da Recorrente onde constam as máquinas, veículos e guindastes empregados na prestação dos serviços; fotos desses equipamentos; notas fiscais onde o serviço é calculado por tonelada de cana colhida e onde se indica a proporção do custo da mão de obra no preço total; livro registro de empregados; nota fiscal da alimentação dos empregados cujo custo é arcado pela Recorrente; comprovante de endereço de sócio da Recorrente que reside na região da Cja Muller de Bebidas; e planilha utilizada para especificação do preço do serviço; dentre outros documentos.

A 6ª Turma da já mencionada DRJ/Ribeirão Preto proferiu, então, o Acórdão nº 14-22.645 (fls. 195 a 198), de 18 de março de 2009, por meio do qual indeferiu a solicitação contida na manifestação de inconformidade. Suas razões de decidir foram as mesmas suscitadas pela unidade de origem.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário (fls. 202 a 235) no qual inicia por descrever as características dos serviços contratados que já haviam sido externadas na manifestação de inconformidade e que podiam ser comprovadas na farta documentação juntada aos autos. Depois, em síntese, acrescentou os seguintes argumentos:

- Preliminarmente, deve-se declarar a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa uma vez que ela ignorou todas suas alegações. A DRJ silenciou sobre as cláusulas que melhor definem o contrato. Há que se interpretar os contratos de forma a privilegiar a intenção das partes. A declaração da contratante, juntada na manifestação de inconformidade, foi ignorada. Se houvesse dúvidas quanto aos termos do contrato, haveria que se deferir o seu pedido subsidiário de perícia. A jurisprudência administrativa é unânime em anular decisões com caráter de cerceamento do direito de defesa.

- A análise global das cláusulas inseridas nos contratos firmados com a COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS e aos demais documentos carreados ao processo revelam que aqueles se tratam de contratos de empreitada. Não se caracterizam como locação de mão de obra na forma como definida no Parecer Cosit nº 69/99 que fundamentou o ato de exclusão.

- Cita trechos de julgados administrativos que corroboram seu entendimento.

Ao final, pede que seja declarado insubsistente o ato de exclusão do SIMPLES FEDERAL. Em caráter subsidiário, que seja declarada nula a decisão recorrida que indeferiu o seu pedido de perícia e não se manifestou sobre todos os pontos alegados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se vê, a unidade de origem entendeu que a recorrente estaria impedida de optar pelo regime do SIMPLES FEDERAL com base na vedação contida na alínea “f” do inciso XII do artigo 9º da Lei nº 9.317/96, *verbis*:

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;*

(grifei)

Sua convicção foi motivada pelo conteúdo do que foi estabelecido nas 3ª, 4ª e 5ª cláusulas dos contratos de prestação de serviços firmados com a empresa COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS vigentes nos períodos de colheita de cana-de-açúcar das safras dos anos de 2002 a 2007 (fls. 30 a 57). Tais cláusulas, essencialmente, continham os trechos a seguir transcritos do contrato referente à safra de 2007 (fls. 49 e 50):

Cláusula 3ª) A execução dos serviços objeto deste contrato, será fiscalizada e controlada por representantes devidamente habilitados da **CONTRATANTE** devendo os profissionais envolvidos na execução dos trabalhos, acatarem e implementarem todas as recomendações emanadas.

(...)

Cláusula 4ª) É de inteira responsabilidade da **CONTRATADA**, a qualidade da mão-de-obra por ela fornecida, obrigando-se ainda e expressamente, a registrar todos os empregados utilizados na prestação dos serviços, ficando assegurada a **CONTRATANTE**, sempre que constar deficiência técnica por parte de qualquer profissional da **CONTRATADA**, ou cuja permanência seja considerada inconveniente, o direito de pedir, o que será feito por escrito, a sua imediata substituição, obrigando-se a **CONTRATADA** a procedê-la.

Cláusula 5ª) A **CONTRATADA**, na qualidade de única empregadora, assume integralmente a responsabilidade por todos os salários e encargos trabalhistas, previdenciários, securitários e infortunistas dos empregados utilizados na prestação dos serviços objeto deste contrato, obrigando-se, ainda, por todas as despesas daí decorrentes. Os acidentes do trabalho envolvendo empregados da **CONTRATADA** serão de sua única e exclusiva responsabilidade, sendo que responderá exclusivamente nas ações que pretendam o recebimento de indenizações materiais e por danos morais, se for o caso.

Apesar de toda a substância das alegações e documentos trazidos na manifestação de inconformidade, a DRJ apenas reproduziu os argumentos utilizados pela unidade de origem sem o efetivo enfrentamento das questões que lhe foram opostas.

Só esse fato, já seria suficiente para dar razão à pretensão da recorrente quanto à anulação da decisão proferida pela instância *a quo*. Nada obstante, em respeito ao § 3º do artigo 59 do PAF (Decreto nº 70.235/72), o qual determina que “quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”, há que se dar prosseguimento ao julgamento.

Com efeito, de tudo que consta no processo, verifica-se que são fracos os argumentos utilizados para impedir a opção da recorrente pelo regime do SIMPLES FEDERAL.

As cláusulas 1ª dos diferentes contratos são unânimes em definir seu objeto como a prestação de serviços de colheita mecanizada de cana para as diferentes safras em áreas de propriedade da contratante ou por esta arrendada ou, ainda, estabelecida em parceria. Outrossim, as cláusulas 2ª pressupõem que a recorrente (empresa contratada) está devidamente capacitada, jurídica e tecnicamente, para a execução dos serviços, os quais terão uma duração condicionada ao encerramento da safra.

Além disso, os diversos contratos estipulam a remuneração do serviço prestado numa relação de valor em moeda corrente (começando, no ano de 2002, em R\$ 5,14, e terminando, no ano de 2007, em R\$ 10,99) por tonelada do produto colhido. Segundo a recorrente, toda quinzena, eram elaboradas planilhas das quantidades (tonelagem) de cana colhidas para o cálculo do pagamento referente ao período. Ou seja, numa perfeita sincronia com a natureza do serviço prestado. Não se vislumbra, como seria de se esperar num contrato de locação de mão de obra, qualquer relação direta com a quantidade ou qualificação da mão de obra contratada.

Portanto, como alega a recorrente, uma análise global de todas as cláusulas contratuais já coloca em dúvida o enquadramento da situação fática na hipótese legal, qual seja, a de que o serviço contratado corresponderia à mera locação de mão de obra. Isso se confirma até mesmo com a leitura completa do item 4 do ato normativo que foi utilizado pela unidade origem, e repetido pela instância *a quo*, como fundamento para o ato de exclusão do regime, ou seja, o Parecer Cosit nº 69/99:

4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga afazer 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. (grifei)

Ora, nos dizeres do próprio Parecer, na locação de mão de obra, não há a obrigação de execução da obra completa ou de produção de um resultado determinado. Mas, não é isso que dizem os contratos celebrados pela recorrente. Todos preveem uma obra completa ou um resultado determinado, qual seja, a colheita completa da safra do correspondente ano.

Ademais, a recorrente trouxe com suas alegações diversos elementos para descaracterizar o argumento de que o contrato tratou de uma simples locação de mão de obra. Neste sentido, considero relevantes: (i) a declaração da contratante confirmando a natureza do serviço prestado (fls. 143 e 144); (ii) a listagem do seu ativo imobilizado utilizado na atividade de colheita da cana-de-açúcar, com cópia dos registros contábeis, bem como cópia de fotos de máquinas colhedoras e demais equipamentos de sua propriedade (fls. 146 a 159 e 236 a 249); (iii) os exemplos de notas fiscais que comprovam sua responsabilidade sobre as despesas de manutenção do maquinário empregado nos serviços prestados (fls. 160 a 170); (iv) a planilha que evidencia a reduzida participação da mão de obra na composição do preço dos serviços prestados (fls. 189 e 251); e (v) os exemplos de notas fiscais que também evidenciam a reduzida participação da mão de obra na composição do preço dos serviços prestados (fls. 190, 191 e 252 a 275).

Afora isso, é bastante plausível a explicação da recorrente para a inclusão das cláusulas contratuais que previam a possibilidade de fiscalização e controle indireto, com possíveis recomendações, da contratante sobre os serviços prestados. Segundo ela, tais cláusulas foram colocadas no contrato apenas para satisfazer a necessidade de cautela manifestada pela contratante quanto à manutenção de um ritmo de trabalho contínuo à colheita. Isso porque a falta de matéria prima (cana picada) poderia trazer sérios prejuízos a sua atividade econômica.

A meu ver, essas cláusulas isoladas não podem, de fato, transmutar a natureza dos serviços prestados. Seria necessário uma prova mais contundente do efetivo comando sobre a mão de obra empregada na execução dos serviços. Essa prova indiscutivelmente não foi produzida nos autos.

Por fim, vale lembrar que esta mesma Turma Julgadora já se posicionou de forma semelhante em recente julgado, confira-se a seguinte ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2004

EXCLUSÃO DO SIMPLES. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A lei do SIMPLES proíbe a opção pelo sistema por pessoa jurídica que realize operações relativas à prestação de serviço de locação de mão-de-obra.

Processo nº 15971.000777/2007-49
Acórdão nº **1102-001.215**

S1-C1T2
Fl. 317

Na locação de mão-de-obra, a locadora assume a obrigação de contratar empregados sob sua exclusiva responsabilidade, que ficarão subordinados hierarquicamente à locatária, que por sua vez determinará e comandará os serviços a serem executados, sendo que a remuneração se dá, em regra, em função das horas-homem trabalhadas.

Hipótese em que se pretende excluir do SIMPLES empresa com base em contratos que não comprovam que se contratou somente mão-de-obra, nem que ela estava subordinada aos desígnios da contratante, nem que o pagamento se dava em horas-homem trabalhadas.

Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão nº 1102-000.971, de 07/11/2013, Relator: Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator