



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.720599/2017-02
ACÓRDÃO	1302-007.581 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERVICE ADMINISTRACAO E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/12/2014

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. CESSÃO/LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE IMPEDITIVA. PROVA MATERIAL (GFIP/CBO, CONTRATOS, ESTRUTURA). EFEITOS RETROATIVOS. SÚMULA CARF Nº 77.

Constatada, no RPF nº 0510300.2017.00031, por meio de GFIP e CBO dos empregados, contratos administrativos e incompatibilidade da estrutura operacional, a preponderância de funções operacionais executadas nas dependências de terceiros (porteiros/vigias, recepcionistas, cozinheiros, manutenção), caracteriza-se cessão/locação de mão de obra, atividade vedada às optantes do Simples (art. 17, XII, LC nº 123/2006). Mantido o ADE DRF/VCA nº 20/2017 com efeitos retroativos ao início da irregularidade (01/03/2013), nos termos dos arts. 75 e 76 da Res. CGSN nº 94/2011. A pendência de discussão administrativa não impede o lançamento dos tributos reflexos (Súmula CARF nº 77).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Service Administração e Serviços Ltda. ME, CNPJ 10.XXX.XXX/0001-05, em face do Acórdão nº 101-001.924 proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB, que negou a Manifestação de Inconformidade que combatia o **Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20, de 26/06/2017**, que a **excluiu** do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (**Simples Nacional**), com efeitos a partir de 01/03/2013, por realização de cessão/locação de mão de obra (atividade impeditiva nos termos do art. 17, XII, da LC nº 123/2006).

O **ADE** foi expedido pelo Delegado da DRF/Vitória da Conquista/BA, com fundamento no art. 33 da LC nº 123/2006 e art. 75 da Resolução CGSN nº 94/2011, consignando expressamente a retroatividade dos efeitos à data de início da irregularidade e assegurando prazo de 30 dias para impugnação administrativa.

A exclusão decorreu de Representação para Exclusão de Ofício do Simples Nacional, formalizada pelo Auditor-Fiscal responsável pela ação fiscal, na qual se apontou que, embora a empresa estivesse cadastrada no CNAE 8211-3/00 (serviços combinados de escritório e apoio administrativo), as GFIP analisadas por trabalhador, com base nos códigos CBO, revelavam a preponderância de funções de cozinheiros, porteiros/vigias, recepcionistas e trabalhadores em serviços de manutenção de edificações — conjunto fático que, segundo a autoridade fiscal, evidencia atuação mediante cessão/locação de mão de obra, vedada aos optantes do Simples (com referência à Solução de Consulta nº 210/2002).

Previamente ao ADE, foi proferido **Despacho Decisório nº 0522/DRF/VCA**, de **14/06/2017**, deliberando pela exclusão da empresa do Simples Nacional “desde o início do exercício das atividades vedadas”, com determinação de ciência ao interessado.

Em 29/06/2017, a empresa foi cientificada e, em 31/07/2017, apresentou **Manifestação de Inconformidade**, arguindo, em síntese: **(i)** nulidade por ausência de ciência válida (alegada entrega “por baixo da porta”, sem AR assinado); **(ii)** necessidade de sobrestamento do lançamento até decisão definitiva da exclusão; e **(iii)** inexistência de cessão de mão de obra, por suposta supervisão própria de seus trabalhadores e insuficiência de prova baseada apenas em CBO/GFIP.

Durante a instrução em primeira instância, a 5ª Turma da DRJ/BSB converteu o julgamento em diligência (**Resolução 03-000.655, sessão de 21/08/2018**), determinando à DRF de origem que comprovasse, com base documental, a efetiva cessão de mão de obra, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 232/2017, e, após, emitisse Informação Fiscal, com ciência ao contribuinte para manifestação complementar.

Em cumprimento, foram acostados aos autos elementos técnicos oriundos do procedimento fiscal e do dossiê de seleção, destacando-se: **(a)** identificação cadastral e enquadramento no CNAE 8211-3/00 como atividade preponderante; **(b)** quantidades médias de vínculos apuradas nas GFIP (amostragem) e cruzamentos entre declarações; **(c)** apontamento de indícios de exercício de atividade vedada, com memorial descritivo da massa salarial e registros de não recolhimento a terceiros.

A DRJ, em sessão de 24/09/2020, proferiu o **Acórdão nº 101-001.924**, julgando **improcedente a Manifestação de Inconformidade** e mantendo o ADE de exclusão, por entender caracterizada a cessão de mão de obra à luz do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e da IN RFB nº 971/2009 (arts. 115 e seguintes).

Assim restou ementado o acórdão:

ACÓRDÃO Nº 101-001.924 - 5ª TURMA DA DRJ01

DATA DA SESSÃO 24 DE SETEMBRO DE 2020

PROCESSO Nº 10540.720599/2017-02

INTERESSADO SERVICE ADMINISTRACAO E SERVICOS LTDA - ME

CNPJ/CPF 10.427.020/0001-05

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/12/2014

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SIMPLES NACIONAL. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE IMPEDITIVA.

É vedada no âmbito do Simples Nacional a exploração da atividade de cessão ou locação de mão de obra.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Sem Crédito em Litígio

O colegiado consignou, ainda, elementos objetivos adicionais: **(i)** contrato com órgão público municipal cujo objeto era a “gestão e execução humana de profissionais direcionados” a diversas secretarias, indicando colocação de trabalhadores à disposição do tomador; **(ii)** estrutura física diminuta da empresa (sala de aproximadamente 20 m²), incompatível com a alegada execução própria; e **(iii)** preponderância, em GFIP, de funções operacionais

(cozinheiros, porteiros/vigias, recepcionistas, manutenção), típicas de alocação em dependências de terceiros. A preliminar de nulidade por ausência de ciência válida também foi rejeitada diante do AR constante dos autos.

Na sequência, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** ao (peças de fls. 211-222), reiterando a defesa quanto à cientificação, à pretensa necessidade de aguardo do julgamento definitivo da exclusão para constituição de créditos reflexos, e à ausência de cessão de mão de obra, além de questionar a metodologia do RAT e a exigência de contribuições destinadas a terceiros (pontos que, todavia, se referem ao PAF conexo de contribuições).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Tempestividade e admissibilidade

Verifica-se dos autos que a ciência do **Acórdão nº 101-0001.924** deu-se em **26/10/2020**, conforme comprovante de ciência juntado às fls. 210. O Recurso Voluntário foi protocolado pela contribuinte em **24/11/2020** (fls. 211-222), portanto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Consta, ainda, que o recurso foi subscrito por representante legal devidamente habilitado nos autos (procuração às fls. 06), preenchendo, assim, os requisitos de legitimidade, regularidade de representação e tempestividade.

Dessa forma, **conheço do Recurso Voluntário**, por tempestivo e regularmente instruído.

I. Das preliminares

I.1. Da alegada nulidade por ausência de ciência válida

A Recorrente sustenta nulidade do **Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017**, sob o argumento de que a ciência do ato teria ocorrido de forma irregular, alegando que o documento “foi jogado por baixo da porta” da empresa, sem assinatura do aviso de recebimento, em afronta ao art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

O acórdão recorrido assim se manifestou:

Alega a manifestante que Ato Declaratório Executivo DRF/VCA 20, de 26 de junho de 2017 foi “jogado por baixo da porta”, no dia 29 de junho de 2017, sem que nenhum AR fosse assinado por quem de direito, o que tornaria o processo de exclusão nulo.

Tal alegação não merece prosperar.

A empresa SERVICE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇO LTDA – ME encontra-se regularmente cadastrada na Secretaria da Receita Federal do Brasil, no seguinte endereço: Rua Zeferino Correia, 65, Gal Dom Climério, sala 109, Centro, Vitória da Conquista – BA.

Consta nos autos, à fl. 174, cópia do Aviso de Recebimento dos Correios, entregue no citado endereço, com conteúdo “ordem de intimação”, que foi assinado pelo recebedor.

Dessa forma, constata-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado de sua exclusão do Simples Nacional em 29/06/2017, não havendo que se falar em nulidade do processo. Tanto é verdade que apresentou defesa no prazo estipulado no Ato Declaratório Executivo DRF/VCA 20, de 26/06/2017, do qual tomou ciência em 29/06/2017.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade

Examinando os autos, verifica-se que a alegação não procede.

Consta às fls. 172 e 174 do processo cópia do **Aviso de Recebimento (AR)**, devidamente assinado por recebedor, comprovando a entrega da correspondência no endereço cadastrado da empresa (Rua Zeferino Correia, nº 65, Centro, Vitória da Conquista/BA). A mesma informação repete-se às fls. 237 e seguintes, quanto à comunicação do **Despacho Decisório nº 0522/DRF/VCA**, que precedeu o ADE.

O art. 23, §1º, do **Decreto nº 70.235/1972** prevê expressamente que, quando o contribuinte estiver regularmente domiciliado no país, considera-se válida a intimação postal com aviso de recebimento no endereço cadastrado perante a administração tributária. Nesse contexto, a exigência legal de ciência foi plenamente atendida, não havendo vício formal que possa ensejar nulidade.

Importa observar, ademais, que a contribuinte exerceu regularmente o seu direito de defesa, apresentando contestação e manifestação de inconformidade dentro do prazo legal, o que afasta, de plano, qualquer alegação de cerceamento de defesa ou prejuízo processual.

Assim, **rejeita-se a preliminar de nulidade por ausência de ciência válida.**

I.2. Do pedido de sobrestamento do lançamento dos tributos reflexos até decisão definitiva no processo de exclusão

A Recorrente argumenta que, enquanto pendente de decisão definitiva a exclusão do Simples Nacional, não poderia ser efetuado o lançamento das contribuições previdenciárias e demais tributos decorrentes, sob pena de violação ao devido processo legal.

Não procede.

Conforme o **art. 33 da Lei Complementar nº 123/2006**, a exclusão de ofício produz efeitos a partir do período em que verificada a irregularidade, independentemente do trânsito em julgado do processo administrativo. O **art. 75 da Resolução CGSN nº 94/2011** (vigente à época) reitera a regra e determina que, ainda que impugnada, a exclusão pode fundamentar o lançamento das obrigações tributárias próprias do regime ordinário.

A questão, inclusive, é objeto de **entendimento sumulado pelo CARF**, por meio da **Súmula nº 77**, de caráter vinculante:

“A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.”

Em outras palavras, a pendência do julgamento da exclusão não impede a constituição dos créditos decorrentes, uma vez que a exclusão opera efeitos desde o início da atividade impeditiva (no caso, 01/03/2013).

Consequentemente, também não procede o pedido de sobrestamento dos lançamentos reflexos, devendo-se reconhecer a plena validade do Ato Declaratório Executivo e de seus efeitos.

Assim, **rejeito igualmente esta preliminar.**

I.3. Da suposta ausência de motivação

A Recorrente também alega que o ato administrativo careceria de motivação, por não demonstrar de forma suficiente os fundamentos de fato e de direito da exclusão do Simples Nacional.

Entretanto, tal argumento igualmente não prospera.

O Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017 apresenta, de forma expressa, o enquadramento da Recorrente na hipótese de exclusão prevista no art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123/2006, por realizar cessão ou locação de mão de obra, vedada às optantes do Simples Nacional. O ato também indica como fundamento jurídico o art. 33 da mesma Lei Complementar e o art. 75 da Resolução CGSN nº 94/2011, os quais autorizam a exclusão de ofício e fixam seus efeitos retroativos ao início da irregularidade.

Além disso, o ADE faz expressa remissão ao Registro de Procedimento Fiscal nº 0510300.2017.00031, cujos elementos técnicos constam detalhadamente no Relatório Fiscal (fls. 38-41) e na Representação para Exclusão de Ofício do Simples Nacional (fls. 1-4 do dossiê de exclusão). Tais peças descrevem, de modo circunstanciado:

- a atividade formalmente declarada (CNAE 8211-3/00 -serviços combinados de escritório e apoio administrativo);

- a atividade efetivamente exercida, verificada a partir das GFIPs e códigos CBO, consistindo em fornecimento de trabalhadores nas funções de porteiros, vigias, recepcionistas, cozinheiros e pessoal de manutenção predial; e
- o enquadramento legal da conduta como cessão de mão de obra, conforme a Solução de Consulta COSIT nº 210/2002.

A motivação, portanto, está amplamente demonstrada, tanto sob o aspecto formal (indicação dos dispositivos legais e do procedimento de origem) quanto sob o aspecto material (descrição dos fatos e do raciocínio que levou à exclusão).

Nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, considera-se suficientemente motivado o ato administrativo que explicita os pressupostos de fato e de direito da decisão, ainda que remeta a pareceres, relatórios ou informações nos autos. É exatamente o que ocorre no presente caso.

Desse modo, **rejeito a preliminar de nulidade por ausência de motivação.**

II. Do mérito

II.1. Da caracterização de cessão/locação de mão de obra

A controvérsia de fundo reside em verificar se as atividades desenvolvidas pela Contribuinte configuram cessão ou locação de mão de obra, hipótese expressamente vedada às optantes do Simples Nacional, nos termos do art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123/2006, e que motivou a edição do Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017, com efeitos retroativos a 01/03/2013.

A análise dos elementos constantes do processo administrativo demonstra que a autoridade fiscal baseou a exclusão em prova documental direta obtida no curso do Registro de Procedimento Fiscal nº 0510300.2017.00031, especialmente:

- as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) apresentadas pela própria contribuinte;
- os códigos de ocupação (CBO) informados para seus empregados; e
- a inexistência de estrutura administrativa ou operacional compatível com o volume e a natureza das atividades executadas.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 38-41), a empresa declarou como atividade principal o CNAE 8211-3/00 -Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, o que, em tese, permitiria a opção pelo Simples Nacional. Todavia, as GFIPs analisadas por trabalhador revelaram que a grande maioria dos empregados exercia funções típicas de porteiros, vigias, recepcionistas, cozinheiros e auxiliares de manutenção, o que indica a alocação de pessoal em dependências de terceiros.

Tais ocupações, conforme consignou o auditor fiscal, são incompatíveis com o objeto social declarado e caracterizam atividade de prestação continuada de serviços em nome de contratantes, sendo, portanto, cessão de mão de obra para os fins do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

O mesmo relatório faz expressa remissão à Solução de Consulta nº 210/2002, da então SRF, segundo a qual os serviços de portaria e zeladoria, por não se confundirem com limpeza, conservação ou vigilância, constituem cessão de mão de obra, vedada às optantes do Simples Nacional.

Além da análise funcional, o relatório e a Representação para Exclusão de Ofício (fls. 1-4) enfatizam a incompatibilidade entre a estrutura física da empresa e o número de vínculos ativos declarados. A sede, situada em sala comercial de pequena metragem, não comportaria a execução interna dos serviços declarados, o que reforça a conclusão de que o trabalho era realizado em locais determinados pelos contratantes.

Assim consignou a fiscalização:

A empresa adota o CNAE 8211-3-00 Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, que abrange atividades permitidas ao Simples Nacional.

Analisando as GFIP por trabalhador utilizando os códigos CBO (planilha anexa), constata-se que a maioria dos trabalhadores da empresa exerce as seguintes funções:

Cozinheiros;

Porteiros e vigias;

Recepcionistas;

Trabalhadores nos serviços de manutenção de edificações;

Ressalte-se que a Solução de Consulta nº 210/2002, cópia anexa, estabelece que os serviços de portaria e de zeladoria, porque não se confundem com vigilância, limpeza ou conservação e são prestados mediante cessão de mão-de-obra, são vedados aos optantes pelo Simples Nacional.

A grande variedade de atividades também corrobora que o contribuinte realiza locação de mão-deobra.

Pelo fato de exercer atividade vedada à inclusão no Simples Nacional e permanecer nesse regime sem comunicar à RFB, entendemos que a empresa se enquadra na hipótese de exclusão do regime prevista na Lei Complementar nº 123/2006, art. 29, inciso I, devendo, portanto, ser excluída de ofício e cobradas as contribuições previdenciárias patronais e as devidas a outras entidades e fundos desde o início do exercício dessas atividades.

O contribuinte nunca foi fiscalizado.

Em diligência determinada pela 5ª Turma da DRJ/BSB (Resolução nº 03-000.655, de 21/08/2018), a autoridade preparadora apresentou **Informação Fiscal de 13/02/2020** (fls. 275-277), que confirmou integralmente as conclusões do relatório original.

Nessa peça, o auditor destacou três pontos relevantes:

a) os CBOs constantes das GFIPs (cozinheiros, recepcionistas, porteiros e auxiliares de serviços gerais) confirmavam o caráter **operacional e terceirizado** da atividade;

b) a empresa mantinha **em média 160 vínculos ativos** durante o período fiscalizado, sem evidências de supervisão própria ou de estrutura gerencial capaz de controlar diretamente essa força de trabalho (conforme Informação Fiscal, fls. 275-277); e

c) a ausência de registros contábeis idôneos, contratos de prestação de serviços, escalas de trabalho ou relatórios de acompanhamento técnico **reforçava a presunção de subordinação funcional dos empregados aos tomadores**.

A contribuinte foi regularmente cientificada dessa Informação Fiscal (31/03/2020) e permaneceu silente, não apresentando manifestação complementar nem prova capaz de infirmar as conclusões da fiscalização.

Com base nesses elementos, a **DRJ** concluiu pela procedência da exclusão, ressaltando, inclusive, que o contrato social e documentos obtidos em diligência comprovavam a prestação de serviços de natureza **operacional e contínua** a diversos entes públicos e privados, especialmente mediante **alocação de pessoal**, o que se enquadra perfeitamente na definição legal de cessão de mão de obra.

O acórdão recorrido apresentou as seguintes razões:

Alega a manifestante que não se pode presumir que a empresa realizou cessão de mão de obra com base no CBO declarado para seus empregados. Afirmar que na cessão de mão de obra os trabalhadores são coordenados/dirigidos pelo contratante dos serviços, o que não ocorreu no seu caso, uma vez que sempre havia um preposto seu para determinar os serviços que deveriam ser realizados.

A cessão de mão de obra está conceituada na Lei nº 8.212/1991 (redação dada pela Lei nº 9.711/1998) e na Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Lei nº 8.212/1991 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. (g.n.) Instrução Normativa RFB nº 971/2009 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 a disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato. (g.n.)

A Solução de Consulta nº 32 Cosit, de 15/05/2017, sobre a conceituação da cessão de mão de obra, assim se pronuncia:

12. 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.

13. 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.

14. 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 seja as suas próprias e que não pertença à empresa prestadora dos serviços.

[...]

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

17. Percebe-se, assim, que a empresa contratada, ao ceder trabalhadores à 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

No que tange à prestação de serviço de portaria por cessão de mão de obra, foi expedido do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 10 de junho de 2015:

Art. 1º É vedada a opção ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) pelas pessoas jurídicas que prestem serviço de portaria por cessão de mão de obra.

Art. 2º O serviço de portaria não se confunde com os serviços de vigilância, limpeza e conservação, portanto não se enquadra na exceção prevista no inciso VI do §5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e sim na regra prevista no inciso XII do caput do art. 17 dessa mesma lei.

Art. 3º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

No caso concreto, a apuração da fiscalização quanto à existência de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra aponta os seguintes elementos:

- em torno de 50% dos empregados declarados em GFIP nas competências 09/2013 e 09/2014 são de cozinheiros, motoristas, recepcionistas e porteiros. Tais ocupações estão relacionadas a serviços não têm relação com atividade que se auto declara a impugnante, código CNAE 8211-3/00 – serviços combinados de escritório e apoio administrativo e são, comumente, afetas à locação/cessão de mão de obra.
- os serviços de portaria e zeladoria prestados mediante locação/cessão de mão de obra estão vedados aos optantes do Simples Nacional, nos termos da Solução de Consulta nº 210 SRRF09/Disit, de 18/10/2012.
- o contrato firmado entre a interessada e órgão público municipal do Estado da Bahia tem como objeto “Contratação de empresa especializada em serviços de gestão e execução humana de profissionais DIRECIONADOS às diversas Secretarias Municipais do município [...]”;
- o endereço da interessada (Rua Zeferino Correia, 65, Gal. Dom Climério, sala 109) que, ao que parece, não mais se encontra em atividade, é um diminuto espaço de 20 m2 , que não parece ser suficiente para abranger o quantitativo de vínculos informado.

Conforme se observa, o conjunto de elementos fáticos coletados indica que o contribuinte, de fato, realiza atividade de cessão de mão de obra.

Inicialmente, convém destacar que o espaço destinado à instalação da empresa, com área de apenas 20 m2 , por si só, já é uma forte evidência de que os empregados são contratados para prestação de serviço em dependências de terceiros, o que é, inclusive, confirmado pela própria manifestante quando diz que suas atividades não seriam de locação de mão de obra, pois os trabalhadores

não são coordenados/dirigidos pelo contratante e sim por um preposto da empresa, que determina os serviços que devem ser realizados.

A manifestante não traz aos autos provas da existência do referido preposto. Na verdade, o contrato firmado entre a empresa e órgão público municipal do Estado da Bahia, citado pela fiscalização, comprova, exatamente o contrário:

Contrato nº 975/2014 de 01.09.2014, credor: SERVICE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA - ME - CNPJ: 10.427.020/0001-05. Objeto: Contratação de empresa especializada em serviços de gestão e execução humana de profissionais direcionados as diversas Secretarias Municipais do município de Carinhanha, conforme Edital e seus anexos, e das condições estabelecidas neste, que passam a integrar o presente Certame. Valor: R\$ 1.356.800.00 (Um Milhão, Trezentos e Cinquenta e Seis Mil e Oitocentos Reais), vigência 01.09 a 31.12.2014.

Conforme extrato citado, a empresa foi contratada para ceder profissionais para serem direcionados às diversas Secretarias do Município. Aqui já está claro que os profissionais cedidos deverão ser colocados à disposição da Prefeitura (tomadora de serviço), que deverá conduzir, supervisionar e controlar o trabalho desses profissionais. Não é razoável imaginar que o órgão público contrataria trabalhadores da empresa SERVICE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA – ME e a ela delegaria competência para determinar os serviços a serem realizados.

No que tange à continuidade dos serviços, o próprio contrato já citado deixa evidente que a empresa contratante possui necessidade permanente dos serviços contratados, em razão da própria atividade da Prefeitura. Não se trata de necessidade eventual, uma vez que os profissionais serão direcionados a prestar serviço às diversas Secretarias do Município e, considerando as GFIP declaradas pela empresa autuada, deverão, em sua maioria, atuar nas funções de cozinheiros, porteiros/vigias, recepcionistas e de serviço de manutenção de edificações.

Por último, merece destaque a prestação de serviço de portaria por cessão de mão de obra que é realizada pela manifestante e que, por si só, já é motivo de exclusão do Simples Nacional, por ser atividade vedada a esse regime, conforme previsto no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 10/06/2015.

Assim, deve ser mantido o Ato Declaratório Executivo DRF/VCA 20, de 26/06/2017, que determinou a exclusão da empresa SERVICE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA – ME do Simples Nacional, com efeito a partir de 01/03/2013.

Pois bem.

Conforme o **art. 31, §4º, da Lei nº 8.212/1991**, e a **Solução de Consulta COSIT nº 232/2017**, caracteriza-se a cessão de mão de obra sempre que trabalhadores permanecem à disposição do contratante, nas dependências deste ou de terceiros, prestando serviços contínuos e sob sua direção ou dependência funcional.

É precisamente o que se verifica no caso concreto.

A recorrente não produziu qualquer documento hábil a comprovar o exercício de supervisão direta sobre os empregados ou a execução dos serviços em sua própria estrutura. As declarações constantes das GFIPs e os registros cadastrais demonstram que a empresa atuava, de fato, como **intermediadora de mão de obra**, colocando seus empregados à disposição de contratantes, prática **incompatível com a natureza simplificada do regime**.

O Ato Declaratório Executivo impugnado, portanto, foi expedido em **conformidade com a legislação** e amparado em **prova material idônea**. A exclusão, ademais, obedece aos critérios previstos no **art. 75 da Resolução CGSN nº 94/2011**, que determina que o ato produz efeitos retroativos ao início da irregularidade (no caso, março de 2013), com observância do contraditório e da ampla defesa, o que efetivamente ocorreu.

Cumprido observar, ainda, que o **Acórdão nº 101-003.022**, proferido pela mesma Turma da DRJ em processo conexo (PAF nº 10540.720587/2017-70), reconheceu expressamente a validade desta exclusão e a caracterização inequívoca da cessão de mão de obra, decisão que, embora não vinculante, reforça a coerência probatória entre os dois feitos.

Desse modo, não há dúvida de que as atividades desempenhadas pela Recorrente configuram cessão/locação de mão de obra, hipótese impeditiva da opção pelo Simples Nacional, legitimando o **Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017** e a exclusão retroativa.

II.2. Dos efeitos da exclusão e da alegação de “bis in idem” em tributos reflexos

A Recorrente sustenta que, ainda que reconhecida a ocorrência de cessão de mão de obra, a exclusão do **Simples Nacional** não poderia produzir efeitos retroativos, devendo prevalecer apenas a partir do trânsito em julgado da decisão administrativa definitiva.

Tal argumento, contudo, não encontra amparo na legislação de regência nem na jurisprudência administrativa consolidada.

Nos termos do **art. 33 da Lei Complementar nº 123/2006**, a exclusão de ofício do Simples Nacional “produzirá efeitos a partir do mês seguinte ao da ocorrência da situação impeditiva, salvo disposição diversa estabelecida pelo Comitê Gestor”.

A **Resolução CGSN nº 94/2011**, que disciplinava o regime à época dos fatos, detalha essa regra nos arts. 75 e 76, nos seguintes termos:

Art. 75. O Ato Declaratório Executivo que declarar a exclusão de ofício produzirá efeitos a partir:

- I – do próprio mês da ocorrência da irregularidade, quando se tratar de início de atividade vedada à opção ou permanência;
- II – do mês seguinte ao da ocorrência da irregularidade, nas demais hipóteses.

Art. 76. Quando se tratar de exercício de atividade vedada, os efeitos da exclusão retroagirão ao início do exercício dessa atividade.

A legislação, portanto, é expressa em determinar que, nos casos em que a exclusão decorre do exercício de atividade vedada, os efeitos devem retroagir à data de início da irregularidade, ou seja, ao momento em que a empresa passou a realizar a atividade impeditiva.

No caso concreto, a fiscalização constatou, com base no Registro de Procedimento Fiscal nº 0510300.2017.00031, que a empresa exercia cessão de mão de obra desde o início de suas operações, em 01/03/2013. Essa informação consta expressamente no Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017, que fixou a retroatividade de seus efeitos àquela data.

A alegação da contribuinte de que seria necessário aguardar o trânsito em julgado administrativo para a produção dos efeitos do ADE é improcedente. A própria legislação complementar, ao disciplinar a exclusão, **não condiciona a eficácia do ato ao encerramento da instância recursal**, limitando-se a assegurar o contraditório e a ampla defesa mediante impugnação tempestiva.

O art. 109 da Resolução CGSN nº 94/2011 assegura, de fato, a suspensão dos efeitos do ADE quanto à exigibilidade imediata dos débitos, mas não impede a constituição dos créditos tributários reflexos. Trata-se de mecanismo de garantia de defesa, e não de limitação ao lançamento de ofício.

Esse entendimento é pacífico na jurisprudência administrativa, consolidado na **Súmula CARF nº 77**, de caráter vinculante:

“A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.”

O próprio processo conexo (PAF nº 10540.720587/2017-70) foi julgado sob esse mesmo fundamento, reconhecendo que a exclusão formalizada por este ADE produziu efeitos imediatos a partir de 01/03/2013 e legitimou o lançamento das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

Note-se que o **Ato Declaratório Executivo** é um **ato administrativo vinculado**, e não discricionário: uma vez constatada a ocorrência de situação impeditiva (atividade vedada), a autoridade fiscal **deve** formalizar a exclusão, retroagindo os efeitos à data em que o fato impeditivo ocorreu.

No caso dos autos, o ato observou rigorosamente esse procedimento. Houve ação fiscal regularmente instaurada (RPF nº 0510300.2017.00031), emissão de Despacho Decisório antecedente, expedição do ADE, ciência formal à contribuinte, oportunidade de manifestação de inconformidade, e julgamento em primeira instância pela DRJ/BSB, que confirmou a validade da exclusão.

Verifica-se, portanto, que todos os atos do procedimento administrativo fiscal foram praticados em estrita conformidade com o devido processo legal, inexistindo qualquer nulidade que macule a eficácia do ADE.

Além disso, a retroatividade dos efeitos da exclusão não se confunde com a retroatividade da cobrança tributária. Trata-se apenas da definição do marco temporal a partir do qual a pessoa jurídica deixou de se enquadrar no regime simplificado, passando a sujeitar-se às normas aplicáveis às demais empresas, inclusive quanto à apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias e parafiscais pelo regime ordinário.

Por fim, registre-se que o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), em reiteradas deliberações, tem reafirmado o caráter automático e retroativo da exclusão nos casos de exercício de atividade vedada, sendo esse o entendimento aplicável também às exclusões de ofício por cessão ou locação de mão de obra.

Dessa forma, **não há qualquer ilegalidade ou excesso** no ato impugnado. O ADE DRF/VCA nº 20/2017 observou a legislação de regência, foi devidamente motivado e expedido após ação fiscal regular, produzindo efeitos retroativos a 01/03/2013, conforme determinam o art. 33 da LC nº 123/2006 e os arts. 75 e 76 da Resolução CGSN nº 94/2011.

II.3. Da alegação residual de vício na motivação do ADE

A Recorrente sustenta que não haveria cessão de mão de obra porque seus empregados não estariam sob o comando dos contratantes, mas sob supervisão de um “preposto próprio”, que orientaria a execução dos serviços. Aduz que a fiscalização teria presumido a cessão apenas com base nos CBO informados nas GFIP e na diversidade de funções, sem demonstrar a efetiva **subordinação** dos trabalhadores aos tomadores de serviços.

A argumentação, todavia, não encontra respaldo nos elementos do processo.

Conforme descrito no **Relatório Fiscal** e reiterado na **Informação Fiscal de 13/02/2020 (fls. 275-277)**, a caracterização da cessão de mão de obra decorreu de **conjunto probatório convergente**, e não de presunção isolada. Foram examinadas as GFIPs por trabalhador, o contrato social da empresa, os dados cadastrais e contratos obtidos no procedimento fiscal, com destaque para o **Contrato nº 975/2014**, celebrado com a Prefeitura de Carinhanha/BA. Esse contrato tinha como objeto a “*contratação de empresa especializada em serviços de gestão e execução humana de profissionais direcionados às diversas Secretarias Municipais do Município*”, o que demonstra, de forma inequívoca, a **colocação de pessoal à disposição de um tomador de serviço**, cabendo a este o comando funcional das atividades.

O cruzamento das GFIPs revelou que, nas competências de 2013 e 2014, **cerca de 50% dos empregados registrados** exerciam funções de **porteiro, cozinheiro, vigia, recepcionista e auxiliar de manutenção predial**, atividades operacionais que, por natureza, **se desenvolvem nas dependências do tomador** e sob sua direção.

Além disso, verificou-se que a empresa **não possuía instalações físicas** compatíveis com o quantitativo de trabalhadores e o objeto contratado: a sede declarada corresponde a uma sala comercial de aproximadamente 20 m², espaço absolutamente insuficiente para comportar ou supervisionar dezenas de empregados.

O **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 10/06/2015**, reforça esse enquadramento ao dispor que *“é vedada a opção ao Simples Nacional pelas pessoas jurídicas que prestem serviço de portaria por cessão de mão de obra”*, esclarecendo que o serviço de portaria **não se confunde** com vigilância, limpeza ou conservação (atividades excepcionadas no §5º-C do art. 18 da LC nº 123/2006).

Do ponto de vista jurídico, tanto a **Lei nº 8.212/1991** quanto a **IN RFB nº 971/2009** estabelecem critérios objetivos para a caracterização da cessão de mão de obra:

Art. 31, §3º, da Lei nº 8.212/1991: “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.”

Art. 115 da IN RFB nº 971/2009: “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 (...).”

§2º: “Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente (...).”

A **Solução de Consulta COSIT nº 232/2017**, utilizada como parâmetro pela DRJ na diligência, esclarece que a subordinação ou supervisão pelo tomador de serviço **não precisa ser formalmente comprovada por documento**, bastando que o conjunto dos fatos revele:

- (i) permanência dos trabalhadores nas dependências do contratante;
- (ii) continuidade e habitualidade do serviço; e
- (iii) ausência de estrutura física ou gerencial própria da contratada para executar o objeto sem interferência do tomador.

É exatamente o que se observa no caso.

A empresa **não apresentou contrato, escala, folha de ponto, ordem de serviço ou relatório de supervisão** que demonstrasse a atuação direta de prepostos seus na coordenação dos empregados. Ao contrário, os elementos reunidos (contratos públicos, GFIP, porte da empresa e natureza das funções) indicam que os trabalhadores eram **alocados e dirigidos pelos próprios tomadores**, em caráter **contínuo e permanente**.

Assim, não procede a alegação de que a fiscalização teria presumido a cessão de mão de obra.

O ato de exclusão foi amparado em **fatos objetivos**, confirmados em duas instâncias administrativas e analisados à luz da legislação aplicável.

O argumento de existência de “preposto” próprio tampouco se sustenta, pois nenhum documento comprova a atuação de supervisor da empresa junto aos locais de trabalho, nem se poderia admitir, como plausível, que uma microempresa sediada em espaço reduzido mantivesse estrutura gerencial capaz de acompanhar e coordenar cerca de 160 empregados alocados em múltiplas secretarias municipais.

Em síntese, **a cessão de mão de obra ficou cabalmente demonstrada** pela natureza das funções, pela ausência de infraestrutura operacional e pelo teor dos contratos firmados, nos exatos moldes do conceito normativo previsto no art. 31, §3º, da Lei nº 8.212/1991 e no art. 115 da IN RFB nº 971/2009.

Conclui-se, portanto, que as atividades da empresa configuram **cessão/locação de mão de obra em caráter habitual e contínuo**, hipótese impeditiva da opção e da permanência no Simples Nacional, legitimando a exclusão de ofício formalizada pelo Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017, com efeitos a partir de 01/03/2013, nos termos do art. 17, XII, da LC nº 123/2006 e do art. 76 da Resolução CGSN nº 94/2011.

III. Conclusão

Desse modo, conheço do recurso voluntário para rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, nego provimento, para manter o Ato Declaratório Executivo DRF/VCA nº 20/2017, que excluiu a Service Administração e Serviços Ltda. – ME do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/03/2013, por exercício de cessão/locação de mão de obra (art. 17, XII, LC nº 123/2006), nos termos da fundamentação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão