



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

**Processo n°** 10935.720286/2011-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.991 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de julho de 2019  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** NMS REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA ME.  
**Recorrida** FAZENDA PÚBLICA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO DO REGIME. ATIVIDADE VEDADA.

A pessoa jurídica cuja atividade envolve locação/cessão de mão de obra é impedida de manter-se no Simples, por expressa vedação contida na lei instituidora do regime.

NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DESCABIMENTO.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, sendo descabida a alegação de cerceamento de defesa se os dispositivos legais que fundamentaram a exclusão do Simples constam no ADE.

EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.

A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte deixou de observar as hipóteses impeditivas, é admitida pela legislação.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO DO PEDIDO.

Resta precluso o direito de apresentação de documentação probatória após a impugnação, salvo no caso da ocorrência de uma das hipóteses previstas no § 4º do artigo 16 de Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10935.720286/2011-17  
Acórdão n.º **1402-003.991**

**S1-C4T2**  
Fl. 189

---

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme Ato Declaratório de Exclusão.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter o Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional numero 008/2011 que excluiu a contribuinte retroativamente até a data de 01/01/2007 devido a constatação pela Fiscalização de prestação de serviço de cessão e locação de mão de obra, contrariando a norma prevista no inciso XII do artigo 17º da Lei Complementar nº 123, de dezembro de 2006. Instruem a representação os documentos de fls. 12/124 e o Termo de Representação Administrativo de fls. 02/11.

Para complementar o histórico fático dos autos, utilizo o relatório do v. acórdão recorrido.

*Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o Termo de Exclusão do Simples Nacional nº008/2011, que excluiu a contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2007, em face de ter auferido receitas decorrentes da cessão/locação de mão de obra, na condição de prestadora de serviços de promoções de vendas, Merchandising, bem como a reposição e abastecimento de mercadorias em expositores e gôndolas nas lojas especificadas pelos contratantes do serviço.*

*Em preliminar, alega a defesa que o processo é nulo, visto que o auditor surpreendeu o contribuinte com 4 processos administrativos protocolos 10935.720415/2011-77 (Representação Fiscal para Fins Penais), 10935.720286/201117 (exclusão da reclamante à sistemática do Simples Nacional), 10935.720300/201182 (exigência de contribuições previdenciárias Debcad 37.327.2324; 37.327.2332 e 37.327.2340), quando na realidade deveria ter sido lavrado apenas um, conforme dispõe o art.9º, §1º do Decreto 70.235/72.*

*Aduz que na hipótese de não ser visualizada a nulidade, entende que os processos dever ser julgados por única autoridade, afim de não gerar decisões contraditórias nos processos de exclusão do Simples Nacional e nos lançamentos de tributo decorrentes. Por conseqüência, solicita prorrogação do prazo para apresentar seus argumentos complementares.*

*No mérito, sustenta que o procedimento fiscal é improcedente, visto que as atividades secundárias de promoção de vendas (CNAE 73190/ 02) e de marketing direto (73190/ 03) não constam das atividade impeditivas ao Simples Nacional relacionadas nas Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 06/2007 e 77/2010. Acrescenta que as atividade de promoção de vendas e merchandising (marketing direito), não estão englobadas no conceito de cessão de mão de obra, conforme equivocadamente foi considerado pelo auditor fiscal.*

*Sustenta que a autoridade fiscal entendeu que sua atividade é sinônimo de locação de mão de obra com base em solução de consulta técnica, formulada por terceiro, em 2005, na qual a consulente prestava além de promoção de vendas, também a cessão de mão de obra, que não é o caso em análise.*

*Segue defendendo que seus empregados não estão à disposição exclusiva determinado contratante; até porque sua equipe presta serviços em diversos pontos de venda estipulados pela contratada (e não pela contratante). Desse modo, conclui sua atividade não se enquadra no conceito de cessão de mão de obra, visto que seu funcionários trabalham executando ordens da próprio impugnante, realizando suas atividades em diversos contratantes concomitantemente.*

*Discorda da conclusão do auditor fiscal, ao afirmar que os serviços executados estariam diretamente relacionados com a atividade fim da contratante, pois os contratos foram firmados com indústrias, que têm como atividade fim a produção de determinado produto e não a promoção de venda dos mesmos, enquanto que a ora reclamante ter por atividade fim comercializar estes produtos.*

*Ao final, pediu a nulidade do lançamento em razões dos motivos expostos.*

*Não sendo declarado a nulidade de plano, requereu a realização diligência in loco, para esclarecer a diferença entre locação de mão de obra e atividade de promoção de vendas.*

Ato contínuo, a DRJ proferiu v. acórdão mantendo a exclusão da empresa do simples, registrando a seguinte ementa:

*ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*UNICIDADE DE PROCESSO. MESMO ELEMENTOS DE PROVA. POSSIBILIDADE.*

*Os autos de infração e as notificações de lançamento tributário, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.*

*SIMPLES NACIONAL. LOCAÇÃO OU CESSÃO DE MÃO DE OBRA. IMPEDIMENTO.*

*Constitui impedimento ao ingresso do Simples Federal e do Simples Nacional o exercício da atividade de cessão ou locação de mão de obra.*

*CESSÃO DE MÃO DE OBRA. CONCEITUAÇÃO.*

---

*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. §4o Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

Inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da impugnação.

Ato contínuo, os autos foram remetidos para as Turmas Ordinárias do E. CARF/MF e foram distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e possui os requisitos previstos na legislação, motivos pelos quais deve ser admitido.

Preliminares de nulidade:

- Da nulidade em razão ao cerceamento ao direito de defesa devido a rejeição do pedido de diligência:

Em relação a esta preliminar alegada pela Recorrente de que a DRJ deveria ter deferido a diligência antes de ter julgado a manifestação de inconformidade, entendo que não deve ser acolhida.

Pelo que consta nos autos, a Recorrente foi notificada a se manifestar e a entregar todos os documentos que entendesse serem necessários para comprovar que sua atividade era compatível com a opção do Regime do Simples Nacional.

Após a entrega dos documentos e do término da auditoria fiscal, o Auditor Fiscal e o Julgadores da DRJ decidiram que a atividade da Recorrente não era compatível com o Simples Nacional.

Ou seja, tanto a Autoridade Fiscal, como os Julgadores da DRJ entenderam que os documentos e fatos constantes nos autos são suficientes para formar sua livre convicção no sentido de que a atividade da Recorrente se enquadrava como serviço de locação de mão de obra, inexistindo assim dúvidas quanto a atividade exercida pela contribuinte ser incompatível com o Simples Nacional, sendo desnecessário a elaboração da diligência requerida.

Desta forma, não verifico o alegado cerceamento ao direito de defesa devido a rejeição da diligência e voto por rejeitar a preliminar alegada.

- Quanto a alegação de que o procedimento fiscal é nulo em razão de terem sido lavrados quatro processos para os quais foram estabelecidas autoridades diferentes, quando na realidade deveria ter sido lavrado apenas um:

A Recorrente alega que o artigo 9º, §1º do Decreto 70.235/72 determina que seja lavrado um único Auto de Infração para todos os tributos envolvidos no Simples Federal.

Entretanto, da leitura do dispositivo abaixo colacionado verifica-se que não existe determinação para que seja lavrado um único Auto de Infração com todos os impostos envolvidos no Simples Nacional.

*Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

*§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.*

Da análise do dispositivo supra-transcrito, observa-se que a regra estabelecida no caput é a formalização de processo administrativo distinto para cada tributo exigido, relativo ao Simples Nacional.

Observa-se, no entanto, que o parágrafo §1º da norma analisada, diferentemente do que sustenta a defesa, faculta à autoridade fiscal, em razão da identidade dos elementos de prova, reunir em único processo as autuações e notificações. Desse modo, não há falar em qualquer nulidade processual, visto que a lavratura de processo tributário distintos (protocolos 10935.720415/201177, 10935.720286/201117, 10935.720300/201182), ainda que com elementos de provas idênticos, encontra-se autorizada pela legislação tributária.

Também entendo ser importante ressaltar que os demais processos administrativos descritos no parágrafo acima são referentes a representação criminal e a exigência de contribuições previdenciárias, sendo que não interferem diretamente e não impedem o julgamento mérito do processo administrativo em epígrafe.

Sendo assim, entendo que os processos 10935.720415/201177, 10935.720286/2011-17, 10935.720300/2011-82 não são conexos e não impedem o julgamento do processo em epígrafe.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração devido a Autoridade Fiscal ter lavrado Autos de Infração para cada tributo após a Recorrente ter sido excluída do Simples Nacional.

- Passo a analisar o mérito relativo a exclusão do Simples Nacional devido a cessão e locação de serviço de mão de obra.

De acordo com o inciso XII, do artigo 17º da Lei Complementar nº 123 de dezembro de 2006, não poderão aderir ao Simples Nacional a empresas que praticarem serviço de cessão ou locação de mão de obra.

Como a Fiscalização demonstrou de forma clara no Termo de Representação Administrativo (fls. 2/11) que ao analisar os contratos e notas fiscais de serviço, constatou que

a receita obtida pela Recorrente era de serviço de cessão e locação de mão de obra para reposição e abastecimento de mercadorias em expositores e gôndolas de supermercado, bem como serviços de promoções de vendas e Merchandising, entendendo que a exclusão deve ser mantida.

Para melhor esclarecer a motivação da acusação fiscal transcrevo trecho pertinente do v. acórdão que tratou especificamente da constatação da prestação de cessão e locação de serviço de mão de obra.

*Da análise dos contratos firmados pelo contribuinte e seus clientes (SEPAC – Serrados e Pasta de Celulose Ltda, Bettanin Industrial S/A, Aloés Ind. e Com. Ltda, A.C. Comercial Importação e Exportação Ltda), verifica-se que os locais de execução dos serviços eram em dependências de terceiros (geralmente grandes redes de supermercados e atacadistas) as quais eram definidas pelos contratantes dos serviços, consoante consta expressamente das disposições contratuais acostadas aos autos.*

*Por outro lado, verifica-se que os serviços prestados constituem necessidade permanente das empresas contratantes, conforme se verifica da duração contratual (mínimo de 12 meses e prorrogação de igual período) estabelecida nos contratos e aditamentos presentes nos autos.*

*Cabe por oportuno esclarecer que a necessidade permanente da empresa, para fins de conceituação de cessão de mão de obra, não precisa estar relacionada com a atividade fim da empresa, conforme se observa do caput do Art.31 da Lei 8212/91. Cabe, a propósito reproduzi-lo:*

*§ 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.*

*O que importa é se o serviço seja contínuo e necessário a manutenção do empreendimento das contratantes. No caso, os serviços de promoção de vendas e abastecimentos de gôndolas de supermercados são necessários ao sucesso dos negócios dos contratantes, pois facilitam que seus produtos cheguem ao mercado consumidor. Desse modo, o argumento de que a atividade dos trabalhadores não estão ligados a atividade diretamente industriais das empresas tomadoras, não macula a exclusão do Simples Nacional.*

*Por fim, para se concluir pela cessão de mão de obra locação, devem existir profissionais “à disposição da empresa” contratante. O art. 115, §3º da Instrução Normativa 971/2009, esclarece com propriedade a esse respeito:*

*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.*

(...)

*§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.*

*Analisando o teor contratual, verifica-se que a prestadora de serviços mantinham em locais determinados pelas tomadoras, ao longo do ano, número pré estabelecidos de trabalhadores para executar os serviços de promoção, marketing, demonstração, degustação, reposição de mercadorias nas gôndolas e expositores e arrumação de mercadorias. Trata-se, pois de serviços de natureza não eventual, visto que são realizados periodicamente e ligados à consecução dos objetivos comerciais das empresas.*

*Ressalta-se que o fato dos trabalhadores não estarem vinculados a ordens diretamente do tomadoras, igualmente, não torna a exclusão do Simples Nacional nula. A cessão de mão de obra, não pode, aliás, por sua própria natureza, se revestir de “vínculo empregatício” disfarçado. O que pode existir, como de fato se observa da cláusula segunda dos contratos juntados, é acompanhamento pela contratante da execução dos serviços (por meio da obrigação estabelecida a contratada de enviar relatórios mensais de pesquisas de preços dos produtos da contratante e de seus concorrentes, relatório de reposição dos produtos e números de gôndolas, obrigação de manter as gôndolas em perfeitas condições de higiene e apresentação) e não interferência direta do tomador nas atividades dos trabalhadores, como se empregador fosse.*

*Por derradeiro, cabe salientar que são exceções ao impedimento no Simples Nacional, ainda que executado por meio cessão de mão de obra, somente as prestações de serviços citadas nos § 5ºB a § 5ºE, do art. 18 da Lei Complementar 123/2006, por força do §1º, do art. 17 da mesma lei complementar, in verbis.*

*Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:*

[...]

*Considerando que atividade de prestação de serviço da empresa impugnante não se encontra relacionada nas exceções acima transcritas, entendo que resta a empresa impedida de optar pelo Simples Nacional.*

---

*Ressalta-se que os CNAEs secundários citados pela empresa não tem o condão de autorizar seu ingresso no Simples Nacional, visto que, conforme amplamente demonstrado, a empresa fornece, na prática, mão de obra continuamente a seus tomadores de serviços, configurando-se hipótese indiscutível de cessão de mão de obra, atividade impedida de participar do sistema simplificado de pagamento de tributos de que trata a Lei Complementar 123/2006.*

*Por fim, cabe afastar o pedido de diligência, posto que a documentação constante dos autos demonstram com meridiana clareza a ocorrência de cessão de mão de obra, demonstrando, assim, desnecessária a realização da citada providência, nos termos do art.18, caput, do Decreto 70.235/72.*

Desta forma, tendo em vista a constatação de que a receita da Recorrente é oriunda do serviço de cessão e locação de mão de obra, voto por manter sua exclusão do Simples Nacional.

Pelo exposto e por tudo que consta processo nos autos conheço do Recurso Voluntário e nego provimento para manter a exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme Ato Declaratório de Exclusão do Simples.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.