



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000398/2010-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-001.798 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 05 de agosto de 2020
Recorrente MARCO ANTÔNIO MIKELAITES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

SIMPLES . EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A atividade exercida pela contribuinte tem como resultado a entrega de um produto para a contratante dos seus serviços e não a colocação de seus funcionários à disposição daquela. A remuneração da contribuinte (contratada) é por quantidade de produto e não por horas-homem e a contribuinte emite notas fiscais com o recolhimento de ICMS por meio de regime especial deferido pela secretaria da fazenda do estado de Minas Gerais. Assim, resta caracterizada a prestação de serviço de industrialização para terceiros e não cessão de mão-de-obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, por maioria, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (relatora), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wilson Kazumi Nakayama.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-001.798 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10970.000398/2010-41

Relatório

Ato Declaratório Executivo

A Recorrente optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional foi excluída de ofício pelo Ato Declaratório Executivo DRF/UBE/MG n.º 064, de 23.06.2010, com efeitos a partir de 01.07.2007, e-fl. 27, motivado nos fundamentos de fato e de direito indicados:

Art. 1º Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) a pessoa jurídica, a seguir identificada, em virtude de exercer atividade de cessão ou locação de mão de obra, conforme disposto no inciso XII, do artigo 17 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. [...]

Art. 2º Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir do dia 01/07/2007, conforme disposto no inciso VII do artigo 6º da Resolução CGSN n.º 15, de 23 de julho de 2007.

Art. 3º Somente no caso de exclusão por débitos, tornar-se-á sem efeito a exclusão, caso a totalidade dos débitos da pessoa jurídica sejam pagos ou parcelados no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência deste Ato Declaratório Executivo (ADE).

Art. 4º A pessoa jurídica poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência deste ADE, manifestação de inconformidade dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, protocolada na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 5ª Turma DRJ/JFA/MG n.º 06-38.931, de 08.12.2010, e-fls. 80-85:

EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. LOCAÇÃO E CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA.

A pessoa jurídica que se dedica à cessão de mão-de-obra ou de locação de mão-de-obra está impedida de exercer a opção pelo Simples Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Recurso Voluntário

Notificada em 13.01.2011, e-fl. 87, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.02.2011, e-fls. 88-111, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

O DIREITO

2. Merece reforma o julgado, considerando que é a própria decisão quem fornece elementos para a sua revogação.

3. Inicia a decisão afirmando que a exclusão da Recorrente do Regime do Simples Nacional se dera com fundamento na LC 123/2006, passando pela IN SRF n.º 971/2009. Depois chama à colação o Parecer n.º 69 de 10 de novembro de 1999, ou

seja, nascido anos antes da LC, o que já, por si dispensa maiores comentários, quanto à necessidade de esforço para tributar.

4. Para justificar o seu ato que negou o direito da Recorrente, faz o julgador afirmações que acabam por destruir as suas razões de conclusão. A principal diz respeito. Tome-se o afirmado e sublinhado, grifado, negrito pelo julgador, ao socorrer-se do Parecer n.º 69/99:

i) na locação de mão de obra a locadora assume a obrigação de contratar sob sua responsabilidade segundo ponto de vista jurídico;

ii) os empregados contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária);

iii) a locatária detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços, 5. No caso sob exame o afirmado pelo julgador não acontece, pois que os empregados da Recorrente não ficam à disposição da contratante, nem sob seu comando. Estes são exercidos pela Recorrente, exclusivamente.

6. No caso em exame são três os envolvidos no negócio, isto porque os animais - bois - são do frigorífico ou de quem abate no frigorífico, o frigorífico pode ser próprio de quem abate ou então arrendado por produtores rurais, nestes locais são comercializados os produtos: carne; couro e barrigada (produtos básicos).

7. Por questões de ordem sanitária tudo tem que acontecer em série, produção industrial, a tal processo cada qual incorporando parte de uma atividade industrial, que vai do abate ao enlatado exportado. Diferentemente de outros processos industriais, a indústria frigorífica não admite processo que se realize, dentre os citados, fora da área de abate. É um processo industrial específico.

8. Confundem-se o Fisco e no caso o Julgador, quando consideram que a atividade da Recorrente é o de fornecimento de mão de obra. Tal não acontece porque a sua atividade é a de atuar por conta e risco junto aos locais de abate de animais, integrando ou compondo o processo industrial onde o couro é entregue a um, a carne a outro e a barrigada a um terceiro, quarto ou quinto. A atividade exercida pela Recorrente se encontra, então, na trajetória produção consumo, não havendo o porquê se argumentar com prestação de serviço.

9, Confunde-se o Fisco, enganou-se o Julgador. Em todo o setor comercial ou de industrialização se encontra um prestador, um agente trabalhando para terceiro. Assim, na fabricação de um veículo os montadores da cadeia em série prestam serviços, quer soldando um chassi, quer colocando o câmbio, quer apertando um parafuso. [...]

12. Vale, portanto, para fins de se definir incidências tributárias, considerar: i) o produto; ii) as partes; iii) a atividade concreta. Só assim se poderá distinguir entre industrialização e prestação de serviço e por consequência operação relativa à circulação de mercadoria.

13. A Recorrente é uma empresa que integra o processo de abates nos frigoríficos, compõe uma etapa da industrialização nos diversos distribuídos em vários Estados do país, como já dito, até por imposição sanitária animal. Sua atividade, por outro lado encontra-se dentre as integrantes da Tabela de IPI, segundo CAPÍTULO 2 - CARNES E MIUDEZAS, COMESTÍVEIS.

14. A afirmação pode ser extraída do "Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal — RIISPOA" (Decreto 30.691/1952).

15. A manipulação da barrigada in natura deve acontecer sob as vistas de funcionário da Inspeção Federal, em local que permita o seu exame e identificação com a respectiva carcaça.

16. A manipulação não pode, sob qualquer pretexto, ser retardada.

Equivale dizer que após o animal (bovino e suíno) ser abatido no frigorífico, o pré- tratamento e o acondicionamento da barrigada deve ser imediato. Por isso a atividade exercida pela Requerente tem que ser realizada no local de abate, no frigorífico, no setor de triparia. [...]

18. No caso em exame, pudesse o produto ser manipulado pela Recorrente em ambiente que não nos diversos frigoríficos em que adquiridas as barrigadas e entregues para exercício da fase industrial específica, claro está que então seria enviado para local próprio seu. Contudo a particularidade do caso afasta a Recorrente da condição de colocadora de mão-de-obra.

19. Afirmou o julgador que pouco importa para o Fisco Federal a legislação e regimes especiais dos Estados, concedidos à Recorrente, para operar, o que não pode ser considerado, já que há operação relativa à circulação de mercadoria, ainda que de forma fida ou simbólica, até para controle do ICMS. Anote-se que é obrigada a Recorrente a ter Inscrição Estadual e mais Inscrição Municipal.

20. Ainda que pudesse ser ignorado o fato de que a Recorrente não é uma empresa agenciadora de mão de obra, dado o fato de que os seus funcionários não são comandados ou administrados pelo contratante, nos locais onde exercidas as atividades. Considerando que o local não é o da sede da contratante nem da contratada, mas de terceiros, que por outro lado não têm vínculo da espécie com qualquer das partes, resta evidente a desvinculação do trabalho com aquela. No local frigorífico, por outro lado, se não houver abate, se não houver venda da barrigada, não haverá operação da Recorrente. Seus funcionários não trabalharam, embora com direitos trabalhistas ativos. [...]

DA IMPUGNAÇÃO DE AI EM DECORRÊNCIA DO DESENQUADRAMENTO

25. Se tudo não bastasse, faz incorporar a este recurso, a empresa Recorrente o que já consignou em impugnação ainda não julgado que completa e elucida qualquer dúvida que ainda possa existir:

"2. Do "Relatório Fiscal do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.286.584-4" se depreende que a exigência é relativa "às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social de responsabilidade da empresa correspondentes à contribuição patronal e à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho".

3. No mesmo Relatório se lê que os fatos geradores da contribuição previdenciária que deram origem ao lançamento incidiram sobre pagamentos efetuados a segurados empregados a título de salário-base, saldo de salários, 13º salário, férias gozadas, 1/3 férias gozadas, adicional de insalubridade, assiduidade, horas extras, "rubricas estas componentes da folha de pagamento de salários da empresa". E que as contribuições incidiram também sobre pagamentos efetuados a título de pro labore ao titular da empresa individual, além de pagamentos a contribuintes individuais a título de honorários contábeis e serviços diversos apurados conforme Livro Caixa n's 07/1007 e 08/2008.

4. Escreveu, ainda, o autuante em seu Relatório que:

a) teria constatado que a atividade exercida pela empresa seria unicamente prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, atividade esta vedada à opção pelo regime de tributação "Simples Nacional";

b) que a autuada firmou contrato de prestação de serviços unicamente com a empresa LOPESCO INDÚSTRIA DE SUBPRODUTOS ANIMAIS LTDA., CNPJ 44.885.291/0001-18, cujo objeto é a prestação de serviços de industrialização de subprodutos de origem animal, nos frigoríficos abatedouros que relaciona;

c) que em auditoria fiscal anterior, encerrada em 27.05.2008, a empresa já teria sido "informada" da impossibilidade de ser optante pelo Simples e que haveria acompanhamento de seu desenquadramento espontâneo, o que não teria se verificado até a data de lavratura do Auto de Infração gerreado;

d) que por isso, procedeu, o exator, à Representação Fiscal para fins de exclusão do Simples Nacional (Processo 10970.000398/2010-41), tendo sido publicado o Ato Declaratório Executivo DRF/UBE n.º 064, de 23.06.2010, excluindo a empresa do regime do Simples Nacional a partir de 01.07.2007;

e) que, diante de tal fato, constituiu-se o crédito previdenciário relativo à contribuição patronal e SAT;

f) que, considerando-se que os efeitos da exclusão foram retroativos a 01.07.2007 e, também, o fato de as GFIP do período fiscalizado terem sido transmitidas como optantes pelo Simples Nacional, automaticamente não foram declaradas as contribuições patronais;

g) que, além deste, foram constituídos outros três Autos de Infração (contribuição de contribuinte individual não retida; apresentação de GFIP com omissão de fato gerador, e contribuição para outras entidades / terceiros).

5. Os dispositivos legais que, segundo o autuante, dão fundamento jurídico ao lançamento do crédito tributário ora impugnado constam do anexo "FLD - Fundamentos Legais do Débito".

H — EM PRELIMINAR

6. Preliminarmente, a Impugnante salienta que o mencionado Ato Declaratório Executivo ADE 064/2010, pelo qual se perpetrou sua exclusão do Simples Nacional, foi impugnado/contestado em fundamentada peça processual apresentada em 21.06.2010, no Processo n.º 10970.000398/2010-41, onde se demonstra a improcedência do desenquadramento, considerando-se que a empresa não pratica cessão de mão-de-obra, e sim industrialização para terceiros.

7. Por consequência óbvia, o julgamento desta impugnação deverá aguardar o quanto decidido naquele processo, pois a única razão de lançar contribuição previdenciária, como aqui indevidamente se lançou, foi o desenquadramento da empresa do regime do Simples Nacional. Se desenquadramento não houvesse, não haveria este Auto de Infração — logo, este processo está indelévelmente ligado àquele, o que impõe o sobrestamento.

8. Sendo o AD 064/2010, de desenquadramento, tornado nulo, sem efeito - decisão esta que a impugnante está ciente de que será adotada pela Turma Julgadora naquele processo—, este, ora impugnado, tornar-se-á letra morta, por conseguinte.

9. Contudo, ainda que isso não se verifique - o que se admite apenas a título de argumentação -, as contribuições previdenciárias e respectivos consectários legais que aqui se exigem não poderão, de todo modo, ser erigidos pela simples e boa razão de que a empresa não é beneficiadora nos termos da Lei Complementar n.º 116/2003. Trata-se, a Impugnante, de pessoa jurídica que pratica atos de comércio, interferindo

no processo fabril. Por isso, praticando beneficiamento segundo conceito industrial (industrialização para terceiros) e não a cessão de mão-de-obra, como acusou o Fisco.

III - NO MÉRITO

10. Como se disse acima, também no mérito a exigência aqui guerreada não pode ser mantida, pois, ainda que não fosse a empresa optante pelo Simples Nacional não teria ela prestado serviços de cessão ou locação de mão-de-obra, o que, por si só, invalida todo o lançamento. Repita-se: sua atividade é a de industrialização por encomenda, não a de prestação de serviços. Vejamos.

11) Estabelece a vigente legislação do IN (atualmente consolidada no Decreto n.º 7.212/2010): [...]

12. Cuida da competência municipal a Constituição Federal de 1988, quando fixa: [...]

13. Já o compreendido no referido artigo 155, li, tem a seguinte dicção: [...]

14. Portanto, ao estabelecer as competências a CF definiu que qualquer menção a beneficiamento, que não prestada a consumidor final, encontra-se, por exclusão, fora do campo de incidência do ISS, já que pertencente à competência estadual do ICMS. Se de prestação de serviços não se trata a atividade da Impugnante - o que já se demonstrou segundo legislação posta - não há que se falar, por óbvio, em "prestação de serviços com cessão de mão-de-obra", conforme acusação do Fisco.

15. Aduza-se que a própria Secretaria da Receita Federal, ao editar o Ato Declaratório Interpretativo n.º 26/2008, confirmou que o conceito de industrialização válido é mesmo o do Regulamento do IPI (à época, Decreto n.º 4.544/2002), espancando qualquer dúvida que poderia haver quanto a se tomar a industrialização efetuada para terceiros como se fosse prestação de serviços:

"Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 26, de 25 de abril de 2008 [...]"

16. É importante lembrar que O ADI n.º 26/2008 foi editado justamente para "corrigir", por revogação, entendimento equivocado da Receita Federal que havia sido expandido pelo ADI n.º 20/2008, que confundiu os conceitos de industrialização e de prestação de serviços. [...]

17. Portanto, para a própria Receita Federal do Brasil não pairam dúvidas sobre a exata diferenciação entre industrialização e prestação de serviços.

18. Ora, no caso em pauta:

a) a Impugnante firmou contrato de industrialização de subprodutos de origem animal com a empresa LOPESCO Ind. de Subprodutos Animais Ltda., executando sua parte no processo fabril desta diretamente nos frigoríficos abatedouros dos referidos produtos, porque assim exige a natureza dos produtos industrializados in casu. Irrelevante o fato de ser a LOPESCO, eventualmente, a única empresa com a qual a Impugnante firmou contrato, pois o fato de ter uma única cliente não modifica a natureza jurídica da industrialização que para esta executa;

b) a Impugnante executa a mencionada etapa da industrialização com o concurso do trabalho de seus funcionários, regularmente registrados segundo normas da legislação trabalhista e previdenciária (docs. 2 e 3), os quais trabalham sob sua exclusiva subordinação, sendo absurdo dizer que estivessem "cedidos" à contratante;

c) é signatária, a Impugnante, de REGIME ESPECIAL DE ICMS, deferido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, por anuência ao Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo, que autorizou a empresa LOPESCO, sua contratante, a emitir mensalmente uma nota fiscal global de remessa para

industrialização (docs. 4 a 6), tendo a empresa e sua contratante agido de conformidade com a legislação de regência na emissão dos documentos fiscais que acobertaram as operações, o que aqui se comprova pela anexação, por amostragem, dos docs. 7 e 8.

19. Resta impossível negar que a natureza jurídica da atividade exercida pela Impugnante sempre foi a de industrialização para terceiros. Nunca prestação de serviços.

Muito menos, ainda, prestação de serviços de cessão de mão-de-obra. Por isso, im procedentes as contribuições lançadas, tão im procedentes quanto a própria exclusão do Simples Nacional que originou este lançamento.

20. Questiona-se, ainda, aqui expressamente o critério de cálculo e determinação das contribuições lançadas, que deveria, no mínimo, ter levado em conta os pagamentos na modalidade "Simples Nacional" efetivados. Ademais, impossível se revela a exigência concomitante de multa de ofício e de multa de mora, como lançado."

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

EM CONCLUSÃO

Posto isto, é a presente para requerer o cancelamento do ato sob ataque, por ser de JUSTIÇA.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos em face da Exclusão do Simples Federal formalizada no Ato Declaratório Executivo DRF/UBE/MG n.º 064, de 23.06.2010, com efeitos a partir de 01.07.2007, e-fl. 27, que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972). Os argumentos relativos aos créditos tributários constituídos pelos lançamentos de ofício devem ser avaliados nos respectivos autos formalizados nos processos n.ºs 10970.000411/2010-61, 10970.000412/2010-14, 10970.000417/2010-39 e 10970.000418/2010-83, e-fls. 112-116.

Nulidade do Ato Declaratório Executivo e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos por violação de princípios.

O Ato Declaratório Executivo foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ademais, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidades pelo Supremo Tribunal Federal¹:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 10-8-2007), e "o órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, DJE de 23-5-2008). [AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, DJE de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, DJE de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, DJE de 24-9-2010 (grifos do original)

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Atividade Econômica de Cessão ou Locação de Mão de Obra

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A constituição e o supremo do art. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que se dedica à atividade econômica de industrialização.

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória é aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte. Elevado à condição de princípio constitucional da atividade econômica orienta os entes federados visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias (art. 170 e art. 179 da Constituição Federal)².

A Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que é gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

A pessoa jurídica que preenche as condições legais realiza a opção irrevogável para todo o ano-calendário por meio eletrônico no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia. Na hipótese do início de atividade a opção é exercida nos termos legais. A optante deve efetivar o pagamento do valor devido determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas sobre a base de cálculo, ou seja, receita bruta auferida no mês, bem como apresentar a RFB anualmente declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais com natureza de confissão de dívida.

A manifestação unilateral da RFB deve ser formalizada por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade. Para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente (art. 2º da Lei n.º 4.717, de 29 de junho de 1965 e Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

A exclusão é feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes. Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória no caso de incorrer em qualquer das situações de vedação ou em condutas incompatíveis o procedimento é efetivado de ofício mediante emissão de ato próprio pela autoridade competente. A pessoa jurídica excluída do Simples Nacional sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 29 e art. 32 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006).

A pessoa jurídica que realize cessão ou locação de mão-de-obra não pode recolher tributos na forma do Simples Nacional. A exclusão produz efeitos a partir do mês seguinte da

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4033/DF. Ministro Relator: Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 15 de setembro de 2010. Publicado no DJe em 07 de fevereiro de 2011. "3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte." Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4033%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c4e6u8d>>. Acesso em: 08 mai. 2020.

ocorrência da situação impeditiva (art. 17 e art. 31 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006).

Para configuração da operação de cessão de mão de obra devem estar reunidas concomitantemente as seguintes condições: (a) o trabalho seja executado nas dependências da tomadora/contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados, (b) o trabalhador seja cedido pela prestadora/contratada para ficar à disposição da tomadora/contratante, em caráter não eventual e (c) o objeto da contratação seja a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da tomadora/contratante relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário.

Consideram-se (a) dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços, (b) serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da tomadora/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 e (c) por colocação à disposição tomadora/contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Na cessão a mão de obra o objeto é que os trabalhadores da prestadora/contratada estão à disposição da tomadora/contratante de serviços, o que significa dizer que pode deles dispor, pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à prestadora/contratada. A mão de obra é originada do chamado "locatio operarum", com característica marcante centrada na própria mão de obra, sendo esta a essência desse tipo de contrato.

Na prestação de serviços os trabalhadores simplesmente fazem o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da prestadora/contratada, que está à disposição da tomadora/contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados prestadora/contratada. Em caso de necessidade, é a prestadora/contratada que recebe orientações da tomadora/contratante e as repassa aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo. A tomadora/contratante está interessada no o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da prestadora/contratada.

Na empreitada a característica principal é a predeterminação clara da necessidade a ser atendida e, por consequência, sua finitude. O serviço necessário para produzir o resultado apto a atender a necessidade pode ser antecipadamente dimensionado e especificado. Acrescenta-se, ainda, que a relação de negócio é estabelecida entre tomador/contratante e prestador/contratada e este mantém intacto seu poder de direção, supervisão e gerenciamento da execução dos serviços, direitos estes que não são transferidos nem compartilhados com o tomador, porquanto os trabalhadores não foram colocados à disposição daquele. A de mão de obra tem sua origem no "locatio operis", contrato caracterizado quando as partes objetivam a realização de uma tarefa ou de uma obra, sendo a mão de obra apenas um meio de se alcançar o objeto almejado pelas partes (Solução de Consulta Cosit n.º 312, de 06 de novembro de 2014 e Solução de Consulta Cosit n.º 19, de 25 de janeiro de 2019).

Este entendimento proferido pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB em 2014, reorienta tacitamente a matéria sobre cessão ou locação de mão de obra o significado constante no Parecer Cosit n.º 69, de 10 de novembro de 1999, Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 20, de 13 de dezembro de 2007 e Ato Declaratório Interpretativo RFB no 26, de 25 de

abril de 2008, conforme § 1º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de dezembro de 1942).

No Requerimento de Empresário da Recorrente consta como objeto, e-fl. 5:

INDUSTRIALIZAÇÃO E PRÉ-TRATAMENTO DE BARRIGADAS DE ANIMAIS IN NATURA (BOVINOS E SUÍNOS) - 1 SEPARAÇÃO DAS PEÇAS - HIGIENIZAÇÃO - ASSEPSIA - CONSERVAÇÃO - ACONDICIONAMENTO) DE FORMA INTEGRADA AO ABATE,

Está registrado no Contrato de Prestação de Serviços com a Contratante/Tomadora Indústria de Sub-Produtos de Origem Animal Lopesco Ltda., e-fls. 06-24:

CLÁUSULA I — DO OBJETO:

A CONTRATADA prestará serviços de industrialização de subprodutos de origem animal, nos frigoríficos abatedouros, relacionados no Anexo I deste contrato.

CLÁUSULA II— DOS SUPRIMENTOS DE MATERIAIS:

A CONTRATANTE fornecerá, como remessa para industrialização, as matérias-primas, conservantes, insumos em geral, materiais de corte, embalagens, materiais para higiene do processo de sanidade de produtos, dispositivos para produção, bandejas plásticas, pallets, uniformes de trabalho e equipamentos de proteção individual, incluindo fretes e despesas acessórias.

Parágrafo Único — A CONTRATADA se obriga a utilizar as matérias-primas, insumos e materiais enviados para industrialização, exclusivamente nos serviços de industrialização previstos na cláusula I, de acordo com os índices de consumo e aproveitamento das matérias-primas, estabelecidos produto a produto pela CONTRATANTE.

CLÁUSULA III — DO SUPORTE TÉCNICO E ADMINISTRATIVO:

A CONTRATANTE coloca à disposição da CONTRATADA todos os meios técnicos necessários à colimação da cláusula I "DO OBJETO", para a garantia da qualidade dos produtos, a tecnologia para o processo de fabricação, inclusive com a visita de técnicos especializados, remessa de manuais de procedimento e literatura técnica, assim como respostas as suas consultas.

CLÁUSULA IV- DA REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS:

A remuneração dos serviços será fixada em comum acordo entre as partes, podendo a tabela, por produto ser alterada a qualquer tempo.

Parágrafo Único — A CONTRATADA emitirá Notas Fiscais e as correspondentes duplicatas com prazos de vencimento. [...]

CLÁUSULA VI—DA DURAÇÃO E RESCISÃO:

O presente instrumento tem prazo indeterminado, podendo ser rescindido a qualquer tempo com aviso prévio de Trinta dias.

Parágrafo Único - No caso de rescisão a CONTRATADA deverá devolver todas as matérias-primas, insumos, e outros materiais, enviados para industrialização, conforme cláusula II, ainda não utilizados, assim como faturar os serviços, conforme tabela em vigor, relativo aos produtos prontos.

Está consignado na Representação Fiscal - Exclusão Do Simples Nacional, cujos motivação e fundamentos de fato e de direito estão comprovados nos autos, e-fls. 02.-04:

1. Em procedimento fiscal na empresa acima, foi constatado que a atividade exercida pela mesma está entre as atividades vedadas pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, conforme o disposto no artigo 17º inciso XII não podendo, portanto, fazer opção pelo Sistema de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES NACIONAL, que assim prescreve:

Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 Art.17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte;

XII — que realize cessão ou locação de mão de obra;

2. Trata-se de empresário individual cujo objeto social é "Industrialização e prétratamento de barrigadas de animais in natura (bovinos e suínos, separação das peças, higienização, assepsia, conservação, acondicionamento de forma integrada ao abate", conforme disposto no Requerimento de Empresário registrado na JUCEMG em 03/02/10 n.º4290891. Ao efetuar o seu cadastramento informou como código de atividade econômica principal CNAE 1011-201 frigorífico-abate de bovinos e código de atividade secundária 1012.103 abate de suínos. Em diligência na sede da empresa constatamos que lá funciona apenas um escritório onde trabalha o empresário e uma secretária. Constatamos também que a empresa não possui estabelecimento industrial ou comercial onde exerça suas atividades. Verificamos também que não emite nota fiscal de prestação de serviço emitindo apenas uma nota fiscal de saída tendo como natureza da operação "industrialização e Ret.Simbólico".

3. A empresa firmou contrato de prestação de serviço unicamente com a empresa LOPESCO INDÚSTRIA DE SUBPRODUTOS ANIMAIS LTDA, CNPJ 44.885.291/0001-18 com sede na Rua Paes Leme n.º 524, 6º andar Cj.63, bairro de Pinheiros, São Paulo/SP, cujo objeto é a prestação de serviços de industrialização de subprodutos de origem animal, nos frigoríficos abatedouros, relacionados no anexo I do referido contrato, os quais são:

Frigorífico Suíno Cnpj 06.067.949/0003-57, Patos de Minas, Minas Gerais

Frigorífico Frigobet Cnpj 19.397.579/0001-04, Betim, Minas Gerais

Frigorífico Frigorick Cnpj 05.116.414/0001-02, Betim, Minas Gerais

Frigorífico Unifrigo Cnpj 42.947.465/0001-02, Pará de Minas, Minas Gerais

Frigorífico Frisa Cnpj 27.497.684/0007-20, Nanuque, Minas Gerais

Frigorífico R & M Cnpj 21.901.517/0001-20, Sabará, Minas Gerais

Frigorífico Hipercane Cnpj 03.372.077/0001-80, Belo Horizonte, Minas Gerais

4. Da análise do contrato acima constatamos a caracterização de cessão de mão de obra nos termos do parágrafo 3º artigo 31 da Lei 8.212/91 e no artigo 191 parágrafo 2º da IN 971 de 13/11/09, que assim prescreve:

Lei 8.212/91:

"§ 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.

IN 971/09, art.191...

2º A ME ou a EPP que exerça atividades tributadas na forma do Anexo III, até 31 de dezembro de 2008, e tributadas na forma dos Anexos III e V, a partir de 10 de

janeiro de 2009, todos da Lei Complementar n.º 123, de 2006, estará sujeita à exclusão do Simples Nacional na hipótese de prestação de serviços mediante cessão ou locação de mão-de-obra, em face do disposto no inciso XII do art. 17 e no § 5º-H do art. 18 da referida Lei Complementar.

5. Ao analisarmos o contrato de prestação de serviços firmado com Lopesco Indústria de Subprodutos Animais Ltda, constatamos que a prestação de serviços se dá de forma contínua dentro dos estabelecimentos abatedouros, isto é, nos frigoríficos relacionados no item 4. Trata-se de serviços de pré tratamento de barrigadas de bovinos e suínos momento após o abate, consistindo na limpeza de sujidades, separação e classificação das partes, higienização, assepsia, retirando e aproveitando a mucosa das mesmas e finalmente acondicionando-os em bombonas com salmoura, todas essas atividades integradas ao abate. Estes produtos são enviados para a contratante para industrialização e posterior comercialização. Como podemos observar a empresa prestadora não realiza operação de industrialização apenas prestação de um serviço contratado com o tomador e coloca seus empregados para executar estes serviços nas dependências de terceiros. Tais empregados exercem as funções auxiliar de triparia, desmanchador, tirador, encarregado, etc.

Anexamos, por amostragem, planilha extraída da folha de pagamento de salários onde relacionamos os empregados da empresa prestadora que de forma contínua prestam serviços nos frigoríficos citados, além de cópia de Requerimento de Empresário Individual e de cópia do contrato de prestação de serviços.

6. Com relação a migração do Simples Federal para o Simples Nacional, a Resolução CGSN n.º.004, de 30 de maio de 2007, no artigo 18, com redação dada pela Resolução CGSN n.º 20 de 15/08/2007, considera que estarão inscritas no Simples Nacional, em 1º de julho de 2007, as ME e EPP regularmente optantes pelo regime de que trata a Lei 9.317/96, exceto as que tiverem impedidas de optar por alguma das vedações previstas na legislação, como é o caso desta empresa.

7. O deferimento da opção tácita ao Simples Nacional também está condicionado ao não exercício de atividade vedada e não exclui a responsabilidade do contribuinte quanto ao atendimento dos requisitos exigidos para ingresso no Simples Nacional, de acordo com o estabelecido nos parágrafos 3º e 7º da Resolução CGSN 04/05/07.

8. Diante do exposto, conclui-se que a empresa, ao fazer a opção pelo Sistema de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte—SIMPLES Nacional a partir de 01.07.2007, de acordo com as informações cadastradas na base de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, exerce atividade vedada pelo artigo 17º inciso XII e alterações posteriores da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006.

9. Face ao exposto, proponho o encaminhamento da presente Representação ao Chefe da Seção de Análise e Controle e Acompanhamento Tributário - SACAT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberlândia, tendo em vista a Portaria de delegação de competência n.º GAB/DRF/UBE n.º 58 de 01/10/2007 art.7º inciso IX, com redação dada pela Portaria DRF/UBE/GAB n.º 36/2008, com vistas à efetivação da exclusão do SIMPLES Nacional a partir de 01/07/2007, com a edição de Ato Declaratório e demais providências cabíveis nos termos do artigo 28 a 32 da Lei Complementar 123/2006.

Resta configurada a operação de cessão ou locação de mão de obra pois estão reunidas concomitantemente as seguintes condições: (a) o trabalho executado nas dependências da tomadora/contratante ou nas dependências de terceiros por ela indicados, (b) o trabalhador

cedido pela prestadora/contratada ficas à disposição da tomadora/contratante, em caráter não eventual e (c) o objeto da contratação é a realização de serviços considerados contínuos, por constituírem necessidade permanente da tomadora/contratante relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário. O motivo destacado pela Recorrente, por conseguinte, não pode ser verificado.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 5ª Turma DRJ/JFA/MG n.º 06-38.931, de 08.12.2010, e-fls. 80-85, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

Diante dos fatos e circunstâncias expostos pelo auditor-fiscal, bem como pela impugnante, toma-se imprescindível para análise da questão considerar as operações da empresa na forma em que efetivamente se processaram, a despeito o objeto social da empresa, com vistas a verificar se o serviço prestado caracteriza a atividade de locação ou cessão de mão-de-obra.

Com base no conjunto de provas acostada à manifestação de inconformidade, assim como nas informações prestadas pela autoridade lançadora na representação administrativa, verifica-se que efetivamente houve a disponibilização de mão-de-obra para a execução dos serviços contratados, na modalidade de cessão de mão-de-obra, uma vez que a cedente (manifestante) colocou a disposição da contratante nas dependências dos estabelecimentos designados, trabalhadores que realizaram serviços contínuos, relacionados com a atividade fim da empresa.

Firmado pelo fisco a convicção de que a empresa realiza cessão de mão de obra, houve a exclusão do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/07/2007, por exercício de atividade econômica vedada, nos termos da legislação [...].

Cabe ainda, observar o esclarecimento contido no Parecer n.º 69, de 10 de novembro de 1999, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, que examinou a questão da vedação à opção pelo Simples para as empresas que se dedicam à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra [...].

O Parecerista, no final, concluiu que estão impedidas de optar pelo Simples as pessoas jurídicas que:

- a) tem como atividade a locação de mão-de-obra:
- b) firmam contratos de prestação de serviços relativos à empreitada exclusivamente de mão-de-obra;
- c) contratam serviços mediante cessão de mão-de-obra; estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e sub empreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei n.º 9.528/97, art.4º).

É também oportuno transcrever o art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, com a nova redação conferida pelo art. 23 da Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998, [...].

Reforçando o entendimento expresso, cumpre observar que a realização dos serviços se dará de forma contínua no momento do abate e após os processos de limpeza e acondicionamento são encaminhados para a contratante para a industrialização e comercialização; que os empregados deverão manter vínculo

empregatício com a Contratada, correndo por conta desta última os encargos decorrentes da legislação trabalhista e previdenciária; os empregados são colocados à disposição da Contratante, na dependência de terceiros, no caso, nos frigoríficos.

Outrossim, é irrelevante que a atividade vedada conste no objeto da empresa, bem como seja tratada de maneira especial pelo fisco estadual no tocante à emissão de documentos fiscais da remessa de mercadoria para industrialização, diretamente pelo fornecedor, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente, bastando para sustentar sua exclusão, a prática de qualquer ato impeditivo à opção do Simples Nacional, uma vez que o que prevalece são os elementos fáticos indicadores da verdade material sobre os elementos meramente formais, no qual incumbe ao Fisco resgatar a obrigação tributária, na atividade vinculada de seus agentes, em seu dever de investigação, conforme previsão do art. 142 do CTN.

Dessa forma, em detrimento das alegações da manifestante, reputa-se caracterizada a prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, fato que impede a contribuinte de manter-se no Simples Nacional, a partir de 01/07/2007.

Especificada a legislação pertinente à matéria em questão, assim como o entendimento administrativo que lhe é dispensado, concluo que os serviços caracterizam cessão de mão-de-obra e, assim, a atividade da empresa é incompatível com a opção pelo Simples Nacional.

Dessa forma, tendo em vista o acima exposto e com base nos fatos já relatados no processo não há nenhuma irregularidade no ADE/DRF/UBE N.º 064 de 23 de junho de 2010, que excluiu a empresa do Simples Nacional.

Boa-fé

A alegação de boa-fé não tem qualquer influência no presente caso, uma vez que "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato", nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

Voto Vencedor

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Redator Designado

Com o devido respeito ao entendimento esposado pela I. Relatora Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, ousou discordar quanto ao seu entendimento de que a atividade exercida pela Recorrente é cessão de mão-de-obra.

A exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional deu-se através do Ato Declaratório Executivo n.º 64, de 23 de junho de 2010 (e-fl. 27), com o acatamento da acusação fiscal contida na Representação Fiscal – Exclusão do SIMPLES Nacional lavrada pela Autoridade Fiscal e juntada às e-fls. 2-4.

Segundo o que consta na Representação Fiscal, foram os seguintes fatos que levaram a Autoridade Fiscal concluir que a Recorrente exerceria atividade de locação ou cessão de mão-de-obra, vedada a optantes do SIMPLES Nacional de acordo com o inciso XII do art. 17 da Lei Complementar n.º 123 de 2006:

i)em diligência à sede da empresa a Autoridade Fiscal constatou que se tratava de apenas um escritório onde trabalhava o empresário e uma secretária. Constatou também que a empresa não possuía estabelecimento industrial ou comercial para o exercício de suas atividades e que não emite nota fiscal de prestação de serviço, emitindo apenas uma nota fiscal de saída com a natureza jurídica “industrialização e Ret. Simbólico”;

ii)Da análise do contrato de prestação de serviço entre a Recorrente e o contratante LOPESCO INDÚSTRIA DE SUBPRODUTOS ANIMAIS LTDA, a Autoridade Fiscal concluiu que a prestação de serviços se dava de forma contínua dentro dos estabelecimentos abatedouros;

iii)A Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não realizava operações de industrialização, apenas prestação de um serviço contratado com o tomador e coloca seus empregados para executar esses serviços nas dependências de terceiros;

Para que a prestação de serviço seja caracterizada como cessão de mão-de-obra são três os requisitos fundamentais que devem ser preenchidos concomitantemente nos termos do art. 115 e parágrafos da Instrução Normativa n.º 971 de 2009, abaixo transcrita:

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 n.º 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

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

Assim vejamos se a situação fática relatada preenche os requisitos para caracterizá-la como cessão de mão-de-obra.

Segundo o que consta no contrato social da Recorrente seu objeto social é a “industrialização e pré-tratamento de barrigadas de animais *in nautura* (bovinos e suínos) – (separação das peças – higienização – assepsia – conservação – acondicionamento) de forma integrada ao abate.

Sua atividade é exercida no próprio estabelecimento onde são abatidos os animais, em conformidade com as normas expedidas pelas autoridades agropecuárias (Decreto 30.691/195 (RIISPOA – Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal), de modo que se justifica o motivo da Autoridade Fiscal encontrar “apenas um escritório onde se encontrava o empresário e uma secretária”, uma vez que os funcionários exercem as atividades no local de abate dos animais.

Quanto a continuidade de serviço, a diferença entre a prestação de serviço e a cessão de mão-de-obra é o foco de cada uma dessas atividades. Na prestação de serviços o relevante é o próprio serviço. Na locação da mão-de-obra, o objeto principal é a pessoa cuja mão-de-obra se transfere.

Na prestação de serviço, este é realizado por conta da prestadora ou contratada, sem relação de hierarquia ou subordinação dos funcionários da contratada em relação ao contratante do serviço. Na locação de mão-de-obra, por sua vez, o funcionário da contratada realiza o trabalho para o contratante, subordinando-se às ordens deste último.

No presente caso, além de não haver no contrato de prestação de serviço uma cláusula prevendo a subordinação dos funcionários da contratada à contratante, constata-se que o objetivo é a industrialização, com as seguintes atividades:

- **Extração da barrigada (verde) *in natura***
- **Separação dos produtos a serem processados (tripas finas, grossas, fundo, bexiga, culatra)**
- **Limpeza das sujidades (sebo, mucosa, estrumes) com ajuda de máquinas e com utilização de água corrente para lavagem do interior da tripa e posterior lavagem externa (com inversão do lado externo para interno)**
- **Processo de raspagem para retirada da mucosa interna**
- **Salga em tanques especiais com sal de média granulação**
- **Ressalga, processo de cura**
- **Acondicionamento dos maços de tripas salgadas, unidades de bexiga, fundo e culatra em bombonas plásticas, com reforço de sal a cada camada depositada**
- **Identificação dos recipientes com etiquetas contendo informações de produção : lote, data de embalagem.**

Ou seja, a Recorrente faz a extração das barrigada, realiza o trabalho sobre essa matéria-prima e encaminha o produto que passou pelo processo de industrialização à contratante dos seus serviços. De modo que o objetivo é fornecer um produto para a contratante dos seus serviços e não colocar mão-de-obra à disposição da contratante.

A Solução de Consulta n.º 28 de 2017 nos esclarece quanto a cessão de mão-de-obra, no seguinte sentido:

13. Com relação à colocação do trabalhador à disposição do tomador, esse requisito pressupõe que o trabalhador atue sob as ordens do tomador dos serviços (contratante), que conduz, supervisiona e controla o seu trabalho.

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

13.2. Enfim, se os trabalhadores se limitarem a fazer o que está previsto em contrato, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, não ocorrerá a disponibilização da mão de obra e, por conseguinte, não restará configurada a sua cessão. Nesse tipo de prestação de serviço, a empresa contratada compromete-se à realização de tarefas específicas, que por ela devem ser levadas a cabo. (g.n)

Do mesmo modo são os ensinamentos contidos na Solução de Consulta n.º 312 de 2014, que assim dispõe (grifos acrescentados):

10. Conclui-se, assim, que quando uma empresa cede trabalhadores a outra empresa, ela **transfere a essa outra empresa a**

prerrogativa que era sua de comando desses trabalhadores. Ela abre mão, em favor da contratante, do seu direito de dispor dos trabalhadores que cede; abre mão do seu direito de coordená-los. Dizer, então, que trabalhadores de uma empresa contratada estão à disposição de uma empresa contratante de serviços significa dizer que essa empresa contratante pode deles dispor; pode deles exigir a execução de tarefas dentro dos limites estabelecidos, previamente, em contrato, sem que eles necessitem, para executá-las, reportarem-se à empresa que os cedeu. Nesse tipo de contrato o objeto é a mão de obra. Nesse tipo de contrato a empresa contratante define a quantidade de trabalhadores que ela necessita para executar serviços que são de sua responsabilidade.

11. Por outro lado, se os trabalhadores simplesmente fizerem o que está previsto em contrato firmado entre as empresas, mediante ordem e coordenação da empresa contratada, ou melhor dizendo, se a empresa contratante de serviços não puder deles dispor, não puder coordenar a prestação do serviço, não ocorre "o ficar a disposição" e, por conseguinte, não ocorre a cessão de mão de obra nos termos do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. Nesse tipo de prestação de serviço é a empresa contratada que, por força do contrato firmado, está à disposição da empresa contratante e não os seus trabalhadores, que continuam subordinados a ela; nesse tipo de prestação de serviço, se houver necessidade, é a empresa contratada que receberá orientações da empresa contratante e as repassará aos seus empregados. Nesse tipo de contrato o objeto é a execução de um serviço certo; a empresa contratante não está preocupada com a mão de obra, no que diz respeito à quantidade de trabalhadores que irão executar o serviço; para ela não interessa se, por exemplo, serão dois, três, ou dez trabalhadores, pois essa definição caberá à empresa contratada; para ela o que interessa é o resultado final do serviço contratado, que é de responsabilidade da empresa contratada.

Consta no Contrato de Tratamento de Barrigadas, na cláusula 6, o valor da remuneração pela prestação de serviço, que tem como base o valor de R\$ 385,00 por bombona de duzentos litros. As notas fiscais juntadas aos autos comprovam que a remuneração paga à Recorrente foi com base naquela unidade de medida e não por horas-homem trabalhadas, de modo que caracteriza uma prestação de serviço. Há entendimento do CARF nesse sentido:

Assunto: sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte-simples.

Ano-calendário: 2003

Ementa: LOCAÇÃO E/OU CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. Não caracteriza locação de mão-de-obra, a disponibilização de funcionários para execução de tarefas determinadas, mesmo quando as atividades contratadas sejam executadas nas dependências da contratante, desde que as atividades laborais exercidas nas dependências da contratante, desde que as atividades laborais exercidas não caracterizem vínculo direto ou indireto entre o contratante e o efetivo prestador de serviço contratado, **seja pela inexistência de relação de subordinação/hierarquia, ou pela inexistência de continuidade na realização da prestação desses serviços, ou mesmo pela inexistência de pagamento efetuado por horas-homem trabalhadas"** (acórdão n.º 1202-

00.334. Primeira Seção de julgamento. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Sessão de 6 de julho de 2010. (g.n)

Além disso no Contrato de Tratamento de Barrigadas (doc. 3, juntado á e-fls. 57-60) celebrado entre a Recorrente e a empresa LOPESCO INDÚSTRIA DE SUBPRODUTOS ANIMAIS LTDA) consta no Parágrafo Terceiro que a responsabilidade pela manutenção atualizada dos atestados de saúde ocupacional (ASO), o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) e o programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional (PCMSO), bem como todas as demais obrigações principais e acessórias à legislação trabalhista, previdenciária e tributária era da Recorrente.

E, por fim, constata-se pelas notas fiscais juntadas aos autos que a Recorrente recolhe ICMS sobre os produtos que industrializa para a contratada, por meio de regime especial deferido pela secretaria da fazenda do estado de Minas Gerais, o que evidencia que sua atividade é a de prestação de serviço de industrialização e não se cessão de mão-de-obra.

Por todo o exposto entendo caracterizada a prestação de serviço de industrialização para terceiros e não cessão de mão-de-obra, e portanto voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama