



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10970.000461/2008-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.242 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 5 de maio de 2020
Recorrente PLAN METAL MONTAGENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE VEDADA AO INGRESSO NO SISTEMA. CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CABIMENTO.

Comprovada a realização de operação de cessão ou locação de mão-de-obra pela pessoa jurídica, é cabível sua exclusão do Simples Federal por exercício de atividade vedada ao ingresso ou permanência neste sistema simplificado de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Ailton Neves da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora ("DRJ/JFA"), o qual será complementado ao final:

Trata o processo da exclusão da empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples, a partir de 01/01/2002, mediante o Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/UBE nº 61 de 03 de novembro de 2008, fl. 62, porque a empresa realiza atividades vedadas, quais sejam: 1) cessão de mão-de-obra, alínea "I", inciso XII, do artigo 9º da Lei 9.317/ 1996; 2) montagem e manutenção de equipamentos, inciso XIII, do artigo 9º da Lei 9.317/ 1996 e 3) construção civil, § 4º, inciso V, da Lei 9.317/1996.

O ADE foi motivado pela Representação Fiscal de fls. 01/08. com suporte nos documentos de fls. 09/55.

A contribuinte apresentou impugnação, às fls. 71/84, onde alega. em resumo que:

- Decadência dos efeitos da exclusão cientificada em 03/11/2008, para os anos de 2002 e 2003;
- Pela Lei 11.196/2005 (art. 33. inciso II), os efeitos da exclusão passam a ocorrer a partir do mês subsequente ao da ciência da declaração de exclusão e não mais do fato que a ensejou. A nova lei se aplica por mais benéfica;
- Pratica somente as atividades constantes de seu contrato social (serviços de montagem e manutenção de esquadrias metálicas. tubulações, máquinas e equipamentos, serviços de solda e congêneres);
- É inconstitucional a referida exclusão. procedida após cinco anos da opção. uma vez que a RFB anuiu com a sua inclusão quando da inscrição, manifestando-se. ainda que por omissão, favoravelmente ao enquadramento;
- Cessão de mão-de-obra é diferente de locação de mão-de-obra e a Lei 9317/96 não menciona esse primeiro termo em sua redação, resultando na liberação dessa atividade, de acordo com o inciso II do artigo 5º da CF/88;
- A Lei do Simples exclui aquele que pratica locação de mão-de-obra e, em função dos princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal, essa vedação não alcança a cessão de mão-de-obra;
- Ânua assemelhatória do Fisco. no tocante à montagem e manutenção de Equipamentos como atividade profissional típica de engenheiro. A jurisprudência majoritária já se posicionou sobre o assunto e. nesse sentido. traz ementa de acórdão do então Conselho de Contribuintes. A atividade que exerce não exige conhecimento específico de engenharia;
- Como a LC 123/2006, art. 17, § 1º, permite o enquadramento no SN das prestadoras de serviços de pintura e carpintaria em estabelecimentos empresariais. devem prevalecer os efeitos da retroatividade benigna.

Em sessão de 02/06/2010, a DRJ/JFA julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

OPÇÃO. VEDAÇÃO. Não pode optar pelo Simples a pessoa jurídica que incidir em vedação expressa em lei.

EFEITOS. EXCLUSÃO. Como definido na legislação. para a vedação ao Simples especificada nos autos, os efeitos da exclusão têm início no mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 218/223 do *e-processo*):

De acordo com as disposições da Lei 9.317/1996, anteriormente transcritas, o exercício de opção pelo Simples é efetivado pela própria empresa. Verificada opção indevida, cabe a própria empresa promover sua exclusão. Apenas nas situações em que a contribuinte, obrigada a solicitar sua exclusão deixa de fazê-lo, proceder-se-á à exclusão de ofício. Situação em que será expedido ato administrativo cientificando a empresa de sua exclusão. Não há prazo definido na lei para realização da exclusão de ofício.

Em conformidade com o artigo 1º da Lei 9.317/ 1996, a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Assim, a retroação dos efeitos da exclusão está definida em lei.

[...]

1) CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

As notas fiscais de fls. 24/27, o contrato de fls. 30/31, aditivo de fls. _ 2/33, comunicado de fl. 34 e guias de informação de 35/42 caracterizam a cessão de mão-de-obra para empresa Monsanto do Brasil Ltda.

A contribuinte argumenta que cessão de mão-de-obra não corresponde à locação de mão-de-obra, sendo somente essa última proibitiva para o enquadramento no Simples Federal.

[...]

2) MONTAGEM E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS

As atividades desenvolvidas pela empresa, como consta do contrato social e alterações, às fls. 09/16; notas fiscais de fls. 95, 96, 99, 101, 103, 104; registro de empregados de fls. 108/109, 114/116, 118/119 e 122, informações prestadas na GFIP, relatadas à fl. 7 - item 5.2.7.4, ratificadas pela impugnante, correspondem a montagem e manutenção de Equipamentos Industriais (estruturas metálicas, tubulações, máquinas, etc.) e são privativas dos profissionais de engenharia, sendo certo que tais profissionais, sejam eles técnicos, tecnólogos ou engenheiros, dependem de habilitação legalmente exigida para o exercício da profissão, conforme se depreende da leitura da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, que regula o exercício das profissões de engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo e dá outras providências. Observe-se que o registro de empregado de fl. 118 configura a contratação de engenheiro mecânico e os outros registros mencionados anteriormente se reportam a mecânicos de manutenção industrial.

Percebe-se, já do quanto disposto nesse ato normativo, que as atividades desenvolvidas pela consultante são típicas das profissões de engenheiro e tecnólogo e técnico em engenharia.

Importa esclarecer que não podem exercer opção pelos Simples aqueles que prestem serviços de engenheiro e assemelhados e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida, ou seja, não há necessidade de que o prestador de serviços seja engenheiro ou possua curso profissionalizante de técnico, basta que desempenhe atividades típicas dessas profissões.

[...]

3) CONSTRUÇÃO CIVIL

As informações retiradas do livro de registro de empregado e CBO informado em GFIP, como relatado na Representação Fiscal - item 5.3.1. à fl. 7, notas fiscais de fl. 103 e 104. fl. 93 (manutenção civil), registro de empregados de fls. 111. 1 12.117 e 121 denotam a prática de atividades na área de construção civil.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) no qual alega basicamente (fls. 234/246 do *e-processo*):

Em sua impugnação, em primeira instância, a Recorrente alegou que o Ato Declaratório de Exclusão se deu em 03 de novembro de 2008, e pelos efeitos da decadência não pode surtir efeitos sobre os anos de 2002, 2003, não podendo a Recorrente sofrer, portanto, os efeitos da exclusão do simples nos anos de 2002 e 2003.

Em seu voto, a 2ª Turma de Julgamento, não admite tal tese, data vênia, sob a pífia argumentação de que não há prazo definido na lei para realização da exclusão de ofício.

Ora, se não há- regulamentação de decadência na lei específica do Simples, qual seja a lei 9317/1996, recaímos nas formas de integração da lei presentes no art. 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade

Como não há disposição expressa na lei 9317/1996, sobre a exclusão de ofício, recaímos no art. 173 do CTN, por analogia.

O Aludido artigo do CTN em seu inciso I, assim dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Por analogia, ao artigo 173 do CTN, podemos afirmar que a Fazenda Pública, em 03 de novembro de 2008, incorreu em decadência no seu direito excluir a Recorrente do Simples nos anos de 2002 e, não podendo prosperar a fundamentação utilizada pela 2ª Turma da DRJ/JFA.

[...]

O equívoco é mais teratológico ainda, posto que se a retroação não é admitida pelo princípio da irretroatividade, a repristinação muito menos.

Portanto, não há que se falar em retroação nem e repristinação, posto que são institutos totalmente descabidos no caso em tela, devendo a Recorrente permanecer auferindo os benefícios do SIMPLES nos anos de 2002 e 2003, por ser do mais lícito direito.

[...]

A Receita Federal utilizou-se, equivocadamente, do artigo 15, inciso II da lei 9317/96 para obrigar a Empresa-impugnante a recolher os tributos na forma comum desde O primeiro fato gerador após o fato que a tomou inapta ao regime simplificado.

O equívoco é lúcido, visto que a com o advento da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005(em seu artigo 33, inciso II) o referido artigo 15, II da Lei 9317/96 foi alterado, de modo que os efeitos da exclusão, na constatação das hipóteses previstas nos incisos III a XIV e XVII a XIX do art. 9º da Lei do SIMPLES, passam a correr a partir do mês subsequente ao da ciência da declaração de exclusão, e não mais do fato que a ensejou.

Desta feita, como a Empresa-impugnante foi enquadrada nos incisos, V, XII, XIII do art. 9º da Lei 9317/96, não procede a cobrança dos efeitos da exclusão a partir de 01/01/2002 e sim a partir de dezembro de 2008, visto que fora cientificada da declaração de exclusão em novembro de 2008.

A nova lei se aplica, visto que permite-se a retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte.

[...]

Às fls. 200/202, da decisão do colegiado de primeira instância, fica evidenciada a ânsia do referido órgão em assemelhar a cessão de mão de obra com a locação de mão de obra.

A diferenciação feita acima tem como objetivo respeitar o princípio da legalidade objetiva, visto que a lei do Simples em seu artigo 9º, exclui o contribuinte do SIMPLES no caso de locação de mão de obra, e NÃO no caso de Cessão de mão de obra.

Logo, se a Cessão de Mão de obra não é razão de exclusão do Simples, não pode a Empresa-impugnante ser excluída do referido benefício fiscal por tal motivo.

Portanto, a fundamentação constante das fls. 202, procura assemelhar a cessão de mão de obra da locação de mão de obra, utilizando-se, para tanto de normas hierarquicamente inferiores à legislação federal, tais como Portarias e Pareceres, o que não deve prosperar.

[...]

Desta feita, como lei posterior permite o enquadramento das empresas que prestem serviços de pintura e carpintaria em estabelecimentos empresariais no Simples Nacional, beneficiando a Empresa-impugnante, não há como não serem operados os efeitos da retroatividade da lei mais benéfica ao caso em tela, a fim de que não seja a contribuinte-impugnante excluída do Simples.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1002-001.242 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10970.000461/2008-24

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 01/07/2010 (fls. 227 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 30/07/2010 (fls. 232 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

O principal fundamento da representação fiscal a qual deu causa ao ADE foi o seguinte (fls. 3/5 do *e-processo*):

4 - Através da análise das Notas Fiscais de Prestação de Serviço (ANEXO III) e de contrato de prestação de serviços (ANEXO IV), verificamos que as atividades econômicas informadas pela empresa através dos CNAE-Fiscal não condizem com as atividades efetivamente exercidas, uma vez que foram prestados **serviços nas áreas de construção civil e manutenção mecânica** na usina de beneficiamento da empresa Monsanto do Brasil Ltda, junto às filiais localizadas em Uberlândia-MG, Cachoeira Dourada-MG e Ipuá-SP, tendo sido **disponibilizado trabalhadores** nas funções de mecânico, ajudante de montador, mestre de obra, pedreiro, pintor e servente.

Identificou-se então as seguintes atividades vedadas:

(A) Cessão de mão de obra (artigo 9º, XII, f, da Lei nº 9.317/1996)

(B) Montagem e manutenção de equipamentos (artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996)

(C) Construção civil (artigo 9º, V, §4º, da Lei nº 9.317/1996)

Além de se insurgir contra a prática de cada uma dessas atividades, o contribuinte suscita ainda dois argumentos os quais serão analisados de inícios.

Da suposta decadência do direito de o Fisco excluir o contribuinte do Simples

Segundo alega o contribuinte (fls. 234/235 do *e-processo*):

Em sua impugnação, em primeira instância, a Recorrente alegou que o Ato Declaratório de Exclusão se deu em 03 de novembro de 2008, e pelos efeitos da decadência não pode surtir efeitos sobre os anos de 2002, 2003, não podendo a Recorrente sofrer, portanto, os efeitos da exclusão do simples nos anos de 2002 e 2003.

Em seu voto, a 2ª Turma de Julgamento, não admite tal tese, data vênua, sob a pífia argumentação de que não há prazo definido na lei para realização da exclusão de ofício.

Ora, se não há regulamentação de decadência na lei específica do Simples, qual seja a lei 9317/1996, recaímos nas formas de integração da lei presentes no art. 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade

Como não há disposição expressa na lei 9317/1996, sobre a exclusão de ofício, recaímos no art. 173 do CTN, por analogia.

O Aludido artigo do CTN em seu inciso I, assim dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Por analogia, ao artigo 173 do CTN, podemos afirmar que a Fazenda Pública, em 03 de novembro de 2008, incorreu em decadência no seu direito excluir a Recorrente do Simples nos anos de 2002 e, não podendo prosperar a fundamentação utilizada pela 2ª Turma da DRJ/JFA.

Em que pese toda a argumentação desenvolvida pelo contribuinte, ressalte-se que de modo algum ela merece prosperar. Sem dúvida alguma a legislação tributária admite a completude do sistema por meio da analogia.

Todavia, antes de mais nada, é imprescindível advertir o que se entende por analogia. Nesse sentido, cumpre trazer à baila os ensinamentos de Norberto Bobbio (Teoria geral do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 291), para o qual:

Entende-se por "analogia" aquele procedimento pelo qual se atribui a um caso não-regulado a mesma disciplina de um caso regulado de maneira semelhante. (...) A analogia é certamente o mais típico e o mais importante dos procedimentos interpretativos de um determinado sistema normativo: é aquele procedimento mediante o qual se manifesta a chamada tendência de todo sistema jurídico a expandir-se para além dos casos expressamente regulados.

Já Florence Haret adverte (Analogia e interpretação extensiva: apontamentos desses institutos no Direito Tributário brasileiro. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v.105. janeiro/dezembro de 2010, p. 1.001):

como ferramenta de interpretação do direito, a analogia é o processo de posituação de uma norma que, para fins de subsunção de um fato, sem norma precisa que lhe dê tratamento, toma por pressuposto semelhança essencial entre dois suportes fáticos. O *genus* comum, e essencial, deste modo, justifica a própria assunção de uma *ratio legis* única para ambos os casos, razão suficiente para se proceder, e conferir competência ao aplicador do direito para interpretação analógica. Em outras palavras, em toda analogia, o importante é que se visualize uma semelhança essencial, e necessária, entre um fato e outro, independentemente de que ocorram diferenças secundárias, que em nada impediram a sua aplicabilidade.

A aludida semelhança deve trazer similitude essencial para o direito, ou seja, nexos associativo com relevância jurídica e não mero critério ao sabor dos interesses do intérprete. A *ratio legis*, como o próprio nome o indica, é a razão que se encontra no texto legal, a causa que a lei estabelece como sobressaliente em termos jurídicos, devendo-se buscar tanto os motivos quantos os efeitos deste *genus* comum nos enunciados do direito positivo sempre, e nunca fora dele.

Com tais lições em mente, é óbvio que o presente caso não se resolve por analogia. Toda a *ratio* do artigo 103 do CTN é voltada para o crédito tributário ao passo que os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.317/1996 encontram-se voltados para os efeitos da exclusão do contribuinte do Simples Federal.

Não há a menor similitude entre os casos, quanto mais falar em similitude essencial. *In casu*, não há que se falar em lançamento – seja ele de ofício ou homologação. A própria ementa do acórdão *a quo* deixa claro não haver crédito tributário em litígio.

Por tal razão, não podem ser aceitos os argumentos de decadência.

Da irretroatividade

Um outro ponto levantado pelo contribuinte em recurso voluntário diz respeito a uma suposta “retroação” ou “represtinação”, o que não fica muito claro da defesa, o que se

pretende com eles. Contudo, ainda assim, cumpre fixar que não há no caso qualquer hipótese de retroação ou repristinação de lei.

A norma aplicável ao caso, como ficou bastante claro no ADE, foi a Lei nº 9.317/1996, quer dizer, editada e publicada bem antes da efetiva exclusão do contribuinte formalizada em 2008, cujo os efeitos retroagiram a data de 01/01/2002.

O fato de os efeitos da exclusão retroagirem no tempo reflete uma opção do legislador ordinário, o qual atribuiu um marco inicial para o início da produção dos efeitos da exclusão. Não se trata de uma escolha discricionária ou arbitrária da Fiscalização.

Trata-se de uma escolha legislativa da qual os julgadores administrativos não escapam. Veja-se o que determina o Decreto nº 70.235/1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 26-A. 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.

Nesse mesmo sentido reza a Súmula CARF nº 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não pode simplesmente este Conselho afastar a aplicação dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.317/1996, sob a alegação de que ele violaria o princípio da irretroatividade. Para o bem ou para o mal, trata-se de uma opção do próprio legislador a qual não pode ser afastada por meio de decisão administrativa.

Ao tempo da edição do ADE nº 61/2008, o artigo 15, II, da Lei nº 9.317/1996 contava com a seguinte redação:

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

II - a partir do mês subsequente ao que for incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIV e XVII a XIX do caput do art. 9º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Portanto, acertada a decisão da Unidade de Origem.

Na sequência serão analisadas as atividades desenvolvidas pelo contribuinte as quais segundo a Fiscalização teriam justificado a sua exclusão do regime.

Cessão de mão de obra (artigo 9º, XII, f, da Lei nº 9.317/1996)

Segundo consta da representação fiscal (fls. 06 do *e-processo*):

5.1.6 - A empresa ora fiscalizada foi contratada em 08/08/2002 pela MONSANTO DO BRASIL LTDA, através da filial em Ipuã-SP, CNPJ nº 64.858.525/0058-80, para prestar “serviços de manutenção preventiva e corretiva dos equipamentos e estruturas instaladas na unidade da contratante”, com a disponibilização dos seguintes profissionais

- montador mecânico
- montador eletricista
- soldador industrial
- pinto

5.1.7 - Consta do contrato a informação que a “contratada é especializada em manutenção de equipamentos e instalações fabris”.

5.1.8 - É possível verificar, através dos elementos anexados a esta representação, constituídos pelas cópias do contrato de prestação de serviços (Anexo IV), das notas fiscais de prestação de serviço (Anexo III) e Guia de Informações à Previdência Social e Recolhimento do FGTS - GFIP (Anexo V), a caracterização da cessão de mão-de-obra.

5.1.9 - Quanto às GFIP, verificamos que estão de acordo com as normas, ou seja, enquanto cedente de mão-de-obra, a empresa fiscalizada (prestadora) relacionou os trabalhadores e outros dados de forma distinta, por tomador, tendo informado o respectivo nº do CNPJ e a razão social, associando o trabalhador ao respectivo tomador para o qual prestou serviços, conforme demonstrado através da relação que compõe o Anexo VI. [...]

5.1.11 - Considerando-se a similaridade entre os conceitos de locação de mão-de-obra e cessão de mão-de-obra, terão os dois procedimentos o mesmo tratamento tributário, estando vedada as empresas que exerçam a prestação de serviço mediante tais modalidades a opção pelo Simples.

Em seu recurso voluntário o contribuinte discorda da conclusão obtida pela Unidade de Origem, pois na sua visão o que a norma veda a inclusão no Simples de empresas que exerçam a atividade de locação de mão de obra e não de cessão de mão de obra, atividade a qual é desenvolvida no caso concreto.

Em suas próprias palavras (fls. 240 do *e-processo*), *a lei do Simples em seu artigo 9º, exclui o contribuinte do SIMPLES no caso de locação de mão de obra, e NÃO no caso de*

Cessão de mão de obra. Por essa razão, deveria prevalecer os princípios da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta da lei formal.

Ainda segundo o contribuinte (fls. 242 do *e-processo*):

[...] a fundamentação constante da fls. 202, procura assemelhar a cessão de mão de obra da locação de mão de obra, utilizando-se, para tanto de normas hierarquicamente inferiores à legislação federal, tais como Portarias e Pareceres, o que não deve prosperar.

Frise-se, Douto Conselho, que CESSAO DE MÃO DE OBRA não é o mesmo que LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. Tanto é verdade que a Lei Complementar 123 de 2006, em seu art. 17, inciso XII, que abaixo se transcreve, coloca o termo cessão OU locação de mão de obra.

Esta, todavia, não nos parece ser a interpretação mais adequada da norma, tendo em vista que no âmbito tributário – tanto pela legislação, como na prática – os conceitos são utilizados como sinônimos.

Veja-se, a título de exemplo, os seguintes julgados deste Conselho, os quais refletem o aduzido:

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE VEDADA AO INGRESSO NO SISTEMA. CABIMENTO. Comprovada a realização de operação de cessão ou locação de mão-de-obra pela pessoa jurídica, é cabível sua exclusão do Simples Federal por exercício de atividade vedada ao ingresso ou permanência neste sistema simplificado de tributação. (**Acórdão nº 1002-000.89. Sessão de 06/11/2019**)

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. (**Acórdão nº 1402-003.990. Sessão de 18/07/2019**)

SIMPLES. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. EXCLUSÃO. A pessoa jurídica que realize operações previstas no inciso XII do artigo 9º, da Lei nº 9.317/96, está impedida de optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES. Comprovado que suas atividades não se enquadram dentre as impeditivas, mantém-se a mesma no sistema. (**Acórdão nº 302-37975. Sessão de 25/08/2006**)

Embora o contribuinte defenda não ter prestado atividades de locação de mão de obra, mas apenas cessão de mão de obra, entendemos que a sua alegação revela uma contradição em termos, posto se tratarem de institutos idênticos.

As normas hierarquicamente inferiores à legislação federal mencionadas pelo contribuinte são – nos termos do artigo 100 do CTN – normas complementares e que, por isso, desde que não extrapolem o conteúdo da legislação federal, são plenamente válidas e vigentes.

In casu, não acreditamos que os referidos atos tenham extrapolado a legislação federal, razão pela qual não concordamos com os argumentos do contribuinte.

Embora a Lei do Simples Nacional tenha adicionado ambos os termos separados pela conjunção “ou” não significa se tratar de elementos distintos, servindo tão somente para explicitar que a vedação abrange o ato em si independente do termo utilizado na prática.

Montagem e manutenção de equipamentos (artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996)

Com relação aos serviços de manutenção de equipamentos, a instância *a quo* concluiu (fls. 221 do *e-processo*) que:

As atividades desenvolvidas pela empresa, como consta do contrato social e alterações, às fls. 09/16; notas fiscais de fls. 95, 96, 99, 101, 103, 104; registro de empregados de fls. 108/109, 114/116, 118/119 e 122, informações prestadas na GFIP, relatadas à fl. 7 - item 5.2.7.4, ratificadas pela impugnante, correspondem a montagem e manutenção de Equipamentos Industriais (estruturas metálicas, tubulações, máquinas, etc.) e são privativas dos profissionais de engenharia, sendo certo que tais profissionais, sejam eles técnicos, tecnólogos ou engenheiros, dependem de habilitação legalmente exigida para o exercício da profissão, conforme se depreende da leitura da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, que regula o exercício das profissões de engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo e dá outras providências. Observe-se que o registro de empregado de fl. 118 configura a contratação de engenheiro mecânico e os outros registros mencionados anteriormente se reportam a mecânicos de manutenção industrial.

Nada obstante, esse não é o entendimento mais atual deste Conselho, o qual já teve a oportunidade de se manifestar por diversas vezes sobre este tema, oportunidade na qual foi inclusive editada a Súmula CARF nº 57 segundo a qual:

Súmula CARF nº 57. A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Perceba-se que os seus efeitos são vinculantes.

Nesse mesmo sentido, atente-se para os seguintes precedentes deste Conselho:

SIMPLES. EXCLUSÃO. REPARAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SÚMULA CARF Nº 57. A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. **(Processo nº 10950.001982/2005-94. Acórdão nº 1803-000.813. Sessão de 28/01/2011)**

OPÇÃO. ATIVIDADE VEDADA. SERVIÇO DE ENGENHARIA. NÃO CARACTERIZADO. Não caracterizado a efetiva necessidade de profissional de engenharia legalmente habilitado no serviço prestado, não há óbice para permanência no SIMPLES. **(Processo nº 15971.000629/2007-24. Acórdão nº 1401-003.859. Sessão de 17/10/2019)**

ADESÃO. MANUTENÇÃO. ENGENHARIA. Súmula CARF nº 57: A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal. **(Processo nº 13052.000309/2004-78. Acórdão nº 1001-000.751. Sessão de 09/08/2018)**

Como se vê, a atividade de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos não pode ser considerada como fator impeditivo seja para o ingresso seja para a manutenção do Simples Federal.

Construção civil (artigo 9º, V, §4º, da Lei nº 9.317/1996)

Por fim, com relação às atividades de construção civil, a DRJ/JFA atesta (fls. 223 do e-processo) que *as informações retiradas do livro de registro de empregado e CBO informado em GFIP, como relatado na Representação Fiscal - item 5.3.1. à fl. 7. notas fiscais de fl. 103 e 104. t1. 93 (manutenção civil). registro de empregados de fls. 111. 1 12.117 e 121. denotam a prática de atividades na área de construção civil.*

Analisando os documentos, todavia, não nos parece que tais serviços denotem a prática de atividade na área de construção civil. As notas fiscais (fls. 97/, por exemplo, somente demonstram serviços de inventário, manutenção, reparo, desmontagem e recuperação de máquinas e equipamentos, confecção de totens e base motores, além de manutenção em telhados.

A nosso ver, nenhum desses serviços podem ser equiparados a atividade de construção civil para fins de exclusão do Simples.

Ainda segundo a instância *a quo* (fls. 223 do e-processo):

A propósito, o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 30, de 14 de outubro de 1999, dispõe sobre a vedação ao exercício da opção pelo Simples aplicável à atividade de construção de imóveis, nos seguintes termos:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Se é certo que o conceito de construção de imóveis deve ser compreendido de uma maneira mais ampla, abrangendo obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, na forma do supracitado ato normativo, também é certo que tais obras e serviços não podem ser analisadas isoladamente, dissociadas da ideia de construção de imóveis.

Nesse aspecto, seria preciso que das atividades desenvolvidas resultasse necessariamente um imóvel, ou pelo menos uma construção, o que, como se viu pelas notas fiscais listadas pela Unidade de Origem, não é o caso.

No presente, a atividade realizada visava apenas instalação, consertos, reparos ou serviços de manutenção pontuais, de modo que o seu resultado jamais resultava na edificação de um imóvel.

A jurisprudência do CARF é firme nesse sentido, como se vê dos acórdãos abaixo transcritos:

SIMPLES FEDERAL. VEDAÇÃO À OPÇÃO. CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS E EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. O fato impeditivo previsto no artigo 9º, V e § 4º, da Lei nº 9.317/1996 não é prestar alguma atividade dentro do universo da construção civil, mas apenas a atividade que resulta em um imóvel ou obra de construção civil. Na análise da vedação prevista no artigo 9º, V e § 4º, da Lei nº 9.317/1996 não pode o serviço ser analisado isoladamente, sendo necessária prova de que as atividades sejam exercidas como parte da "construção, demolição, reforma,

ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo". (**Acórdão nº 9101-004.356. Sessão de 08/08/2019**)

COMPROVAÇÃO. A divisória removível pode ser considerada como pertença (art. 93 do Código Civil), que é um bem móvel, acessório, individual e autônomo destinado facilitar o uso do bem principal imóvel. Como não é fundamental para este, aquele pode ser retirado sem lhe alterar a substância, ou seja, não incorpora ao solo nem ao subsolo. Não restou inequivocamente comprovado que a pessoa jurídica se dedique à atividade de construção civil, atividade então vedada ao SIMPLES. (**Acórdão nº 9101-003.489. Sessão de 08/03/2018**)

SIMPLES FEDERAL. INSTALAÇÃO DE VIDROS. INOCORRÊNCIA DA REGRA DE VEDAÇÃO DE OPÇÃO/PERMANÊNCIA. O exercício de atividade de instalação de vidros, por si só, não é suficiente para fazer incidir a regra de vedação de opção/permanência no Simples Federal insculpida no art. 9º, inciso V, da Lei nº 9.317, de 1996, somente se verificando tal regra caso a atividade seja realizada como parte da "construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo" a que se refere o § 4º do dispositivo em questão. (**Acórdão nº 9101-002.344. Sessão de 05/05/2016**)

EXCLUSÃO. CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS. Compreende-se na atividade de construção de imóveis, vedada ao Simples, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo. **EXCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.** Nada havendo, nas notas fiscais juntadas aos autos, que possa pressupor estejam os serviços executados pela Recorrente necessariamente vinculados à construção de imóveis, não procede a exclusão procedida. (**Acórdão nº 1803-01.268. Sessão de 10/04/2012**)

Atente-se inclusive para o elucidativo trecho retirado do acórdão nº 9101-003.489 julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior do CARF:

Compreendo que a referida vedação alcança, apenas, as pessoas jurídicas que se dediquem à construção de imóveis, e o § 4º do mesmo dispositivo não tem o condão de modificar a extensão do que expresso naquele inciso.

Mencionado parágrafo 4º apenas expõe as diversas facetas da regra do inciso V, sem aumentar o seu alcance, exercendo as seguintes funções:

- 1) explica que nem todas as obras de construção civil são consideradas construção de imóvel;
- 2) esclarece que é irrelevante a titularidade do imóvel;
- 3) informa que o conceito de imóveis alcança as edificações e as benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo (no que se aproxima da definição de imóvel do art. 79 Código Civil); e
- 4) estabelece, por meio de exemplos (construção, demolição, reforma, ampliação), quais obras de construção civil estão alcançadas pelo conceito de construção de imóvel.

Nesse contexto, outra não pode ser a conclusão, senão a de que a vedação existente só afasta a possibilidade de opção pelo Simples para a empresa com atividades de construção civil que resulte na construção de imóveis e que, portanto, as atividades descritas no ADN 30/99, para impedirem o ingresso ou permanência da pessoa jurídica na sistemática

simplificada de recolhimento, não podem ser analisadas isoladamente, mas sim demonstradas como integrantes de um conjunto que resulte na edificação de imóveis

No presente caso, a atividade realizada visava apenas a montagem, desmontagem, remanejamento, manutenção e conserto de divisórias, ou seja, seu resultado não resultaria, jamais, na edificação de imóveis. Logo, não há como enquadrar tal atividade na vedação legal.

Dessa forma, também não merece prosperar a alegação da DRJ/JFA de que o contribuinte exerceria atividade no âmbito da construção.

Todavia, tendo em vista que o contribuinte não tem razão ao alegar que a cessão de mão de obra não seria causa impeditiva para ingresso no Simples Federal, sendo somente a locação de mão de obra, o seu recurso voluntário não pode ser provido para garantir a sua manutenção no regime.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso de modo que seja mantida a sua exclusão a partir de 01/01/2002, nos termos do artigo 15, II, da Lei nº 9.317/1996.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo