



**Processo nº** 10980.000633/2010-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-001.588 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 02 de junho de 2020  
**Recorrente** AREAS VERDES COMERCIO DE PLANTAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 01/07/2004

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. REQUISITOS INDISPENSÁVEIS PARA IDENTIFICAÇÃO.

Para que seja configurada a locação de mão de obra é imprescindível a identificação de todas as características para esse tipo de contratação, como estar à disposição da empresa contratante, através de trabalho contínuo e sob a sua gerência. Se algumas dessas características não se fizerem presente, não há como penalizar a contribuinte com a exclusão do Simples.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Santos Guedes - Relator

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 06-39.585, de 28 de fevereiro de 2013, da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade ao conteúdo do Ato Declaratório Executivo nº 33, de 18/02/2010 (fl.41), de lavra do Delegado da Receita Federal em Curitiba-PR, que excluiu o contribuinte do benefício do Simples, com efeitos a partir de 01/07/2004, por exercício de atividade vedada prevendo, entre outros a elaboração de plano de recomposição florestal (NF nº221), elaboração de laudo (NF nº254), com a participação de engenheiro agrônomo e locação de mão de obra, caracterizando afronta ao disposto no inciso XIII e na alínea “f” do inciso XII, ambos do artigo 9º da Lei nº 9.317, de 1996, respectivamente, que rege a sistemática.

2. A ação que culminou com a exclusão da contribuinte ao Simples teve origem na análise das notas fiscais emitidas de fls. 0621 e dos contratos de prestação de serviços de fls. 2324 firmado entre a ora reclamante e a empresa Johil Administração de Imóveis Ltda, CNPJ 05.266.951/000120, fls.25, firmado entre a contribuinte e a Empresa Brasileira de Infra Estrutura Aero Portuária – INFRAERO, CNPJ 00.352.294/002407, fls. 2629 firmado com a empresa Trombini Industrial S/A, CNPJ 03.031.862/000817 e, fls.3033, firmado com o Município de Morretes, CNPJ 76.022.490/000199.

3. Cientificada do ato de exclusão, a reclamante apresentou a manifestação de inconformidade de fls.4755, onde alega que ao fundamentar a exclusão da reclamante ao Simples a autoridade fiscal afirmou que esta ao destacar em suas notas fiscais a retenção de 11% a título de contribuição previdenciária, teria reconhecido a existência de cessão/locação de mão de obra nos serviços prestados; que a elaboração de plano ambiental seria atividade típica de engenheiro e que os serviços de manutenção de gramado, roçada, capinagem e congêneres, seriam serviços técnicos, fato que originou a emissão do ato ora atacado.

4. Sustenta que os conceitos de cessão e locação de mão de obra são distintos e que é importante estabelecer a diferença para a análise da processo; que em nenhuma das ocasiões em que prestou serviços participou das etapas do processo produtivo industrial de qualquer das empresas contratantes, conforme já conceituou a locação de mão de obra o CARF.

5. Reprisa que cessão de mão de obra e locação de mão de obra possuem conceitos distintos e que a Lei nº 9.317 menciona apenas a locação de mão de obra, não podendo ambas serem utilizadas em conjunto na exposição de motivos que embasaram o ato declaratório executivo; que se a lei não exclui a cessão de mão de obra das atividades proscritas às optantes ao Simples, o exercício dessa atividade não pode ser utilizado para desenquadrar a reclamante do referido sistema de tributação.

6. Defende que as atividades mencionadas nas notas fiscais não constituem cessão de mão de obra, nos termos do Acórdão oriundo da 2<sup>a</sup> Turma do Egrégio Tribunal Regional da 4<sup>a</sup> Regional, relatado pelo Juiz Artur César de Souza que corresponde a “trabalhadores alugados, que são tratados como mercadoria, arrebanhados pela empresa, à cuja disposição ficam. Ficar à disposição significa ficar sujeita às ordens, ao controle, à vontade do contratante” (Apelação/Reexame Necessário 2008.72.01.0052002/ SC, j. em 29/09/2009).

7. Afirma que não há relação de subordinação entre seus empregados e os representantes da empresa contratante; que o seu pessoal trabalha sob sua orientação e supervisão e que para a execução dos serviços arca com os riscos da atividade e com o emprego de pessoal, estrutura econômica de escritório, maquinários, equipamentos e ferramentas próprios.

8. Discorda da afirmativa de que ao destacar nas notas fiscais a contribuição previdenciária de 11% estaria admitindo a existência de cessão/locação de mão de obra

e noticia que como não admitia tal obrigação buscou e logrou êxito no Judiciário, obtendo a dispensa do destaque em suas notas fiscais da referida retenção.

9. Sustenta que os serviços prestados estão compreendidos no código 81303/ 00 referem-se a jardinagem e se enquadram dentro do conceito expedido pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 6, de 17/06/2005, o que a habilita a permanecer no benefício.

10. Rechaça a imputação de que presta serviços de profissional legalmente habilitado, taxando-a de descabida e alega que o TRF da 4ª Região, em diversos casos de exclusão indevida, tem determinado a reinclusão no sistema de tributação. Aduz que o fato de um dos sócios ser engenheiro agrônomo não leva à concluir que as atividades exercidas são privativas desta profissão. Pede a desconsideração dos documentos de fls. 20 a 30, os quais pertencem a período posterior à legislação incidente ao caso e, portanto, não poderiam motivar qualquer decisão nesse procedimento.

11. Ao final, pede o cancelamento da exclusão e sua consequente manutenção no sistema de tributação do Simples.

A 2ª Turma da DRJ/CTA julgou improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindo a inclusão retroativa da Recorrente no Simples, conforme a seguinte ementa:

**ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO SIMPLES**

Data do fato gerador: 01/07/2004

**LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. OPÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, onde a locadora contrata os empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos, é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ficam à disposição da tomadora do serviço, que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços veda a adesão ao SIMPLES.

**CIRCUNSTÂNCIAS IMPEDITIVAS DE INGRESSO E/OU PERMANÊNCIA NO SIMPLES FEDERAL.**

O exercício de atividade que pressupõe o domínio de conhecimento técnico-científico próprio de profissional da engenharia ou tecnólogo, é circunstância que impede o ingresso ou a permanência no Simples Federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

A contribuinte foi cientificada do acórdão da DRJ no dia 10/05/2013 (e-fls. 82) e apresentou recurso voluntário no dia 10/06/2013 (e-fls. 89 a 114), defendendo, em apertada síntese, o que segue:

Preliminarmente, alega a existência de nulidade do ADE por dois motivos principais: (i) suspeição do servidor Vergilio Concetta, então Delegado da DRF/CTA, visto ter sido ele impetrado pela Recorrente em Mandado de Segurança protocolado antes da assinatura

do ADE e (ii) desvio de finalidade, pois entende que o processo de exclusão do Simples se deu em razão da propositura do Mandado de Segurança;

Defende, no mérito, que sua atividade não envolve locação, cessão ou empreitada exclusivamente de mão-de-obra, pois as atividades desempenhadas não atendem aos requisitos para que seja configurada a existência de cessão, locação ou empreitada de mão-de-obra. Ademais, os documentos - contratos – acostados aos autos não tratam de período de vigência da Lei nº 9.317/1996. Alega ainda que suas atividades não dependem de profissional técnico ou engenheiro.

Ao final requereu o conhecimento do recurso voluntário, o acolhimento das preliminares do ADE, a nulidade da decisão recorrida, pois os julgadores se valeram de documentos referente a período posterior à vigência da Lei nº 9.316/1996, ou, superada as preliminares, seja dado provimento ao recurso, para revogar o ato que excluiu a empresa do Simples.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Bárbara Santos Guedes, Relator.

O recurso é tempestivo e cumpre com os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

### DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO ADE

A Recorrente pugna pela nulidade do Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 33, de 18 de fevereiro de 2010 (ADE), em razão de dois fatores: (i) impedimento do servidor Vergílio Concetta, então Delegado da DRF/CTA, visto ter sido ele impetrado pela Recorrente em Mandado de Segurança protocolado antes da assinatura do ADE e (ii) desvio de finalidade, pois entende que o processo de exclusão do Simples se deu em razão da propositura do Mandado de Segurança.

Em relação ao suposto impedimento do Servidor que assina o ADE, entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico:

O ADE foi expedido em razão de fiscalização realizada na empresa, na qual se constatou a possibilidade de atividade vedada pelo Simples. Em razão disso, foi proferido o Despacho Decisório, elaborado pela Delegacia Regional de Curitiba, que analisou as provas e justificou sem fundamento, tal Despacho foi elaborado por auditora fiscal (Marley Santin Garcia) que não possui qualquer relação com o Mandado de Segurança apontado pela Recorrente como motivador do impedimento do servidor Virgílio.

A partir do Despacho Decisório, a autoridade que decidiu pela exclusão da empresa do Simples foi o então Chefe do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário (José Ronaldo Canetti), que também não possui vínculo com o citado Mandado de Segurança, vide e-fls. 35 a 40.

Diante disso, entendo que não foi o servidor Virgílio quem decidiu pela exclusão da empresa do Simples e apenas assinou o ADE em razão de ser a autoridade competente naquela época para assim o fazer.

Diante disso, entendo que não há vício em relação ao servidor em questão.

O segundo argumento apontado pela Recorrente para a nulidade do ADE diz respeito ao entendimento da Recorrente de que houve desvio de finalidade, visto que, no seu sentir, a fiscalização que culminou na sua exclusão do Simples se deu em razão de propositura de Mandado de Segurança.

Apesar dos argumentos da Recorrente, entendo não ser óbvio (como afirma a contribuinte) que a sua exclusão do Simples se deu em razão de ajuizamento de Mandado de Segurança.

Cabe à Receita Federal fiscalizar todas as empresas beneficiadas pelo Simples, a fim de identificar eventuais vedações não comunicadas ao Fisco. Imaginar que uma fiscalização na empresa se deu unicamente em forma de retaliação por ajuizamento de Mandado de Segurança não parece crível, do contrário as autoridades fiscalizadoras não poderiam iniciar qualquer procedimento fiscal em relação às empresas que possuem ações contra ela, o que, desde já, é impossível.

O fato de ter ocorrido a fiscalização em momento posterior ao ajuizamento do Mandado de Segurança e após apresentação de documentos nesse processo, que foram utilizados pela autoridade fiscalizadora, não induz à conclusão de ter havido desvio de finalidade para “perseguir” a Recorrente. Contudo, a partir dos documentos que foram de conhecimento do Fisco, a análise dos mesmos foi iniciada.

Isto posto, não acolho as preliminares acima destacadas.

## DO MÉRITO

A Recorrente aponta como preliminar de nulidade da r. acórdão a utilização de contratos que não são da época da vigência da Lei nº 9.317/1996 para fundamentar sua posição. Entendo que essa questão não gera a nulidade do acórdão recorrido, por se tratar de um dos seus fundamentos e não o único elemento para negar provimento à manifestação de inconformidade.

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)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 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: <

Verificada a ocorrência em qualquer das situações de vedação ou em condutas incompatíveis o indeferimento da opção é formalizado de ofício mediante emissão de ato próprio pela autoridade competente para excluir a empresa do Simples.

No caso dos autos, a Recorrente foi excluída do Simples Federal em razão do art. 9º, incisos XII e XIII, da Lei nº 9.317/1996 que determinava:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

(...)

XII— que realize operações relativas a:

(...)

f) locação de mão-de-obra;

XIII — que preste serviços profissionais de [...] engenheiro [...], ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

A Resolução CONFEA nº 218/73, em seu artigo 1º, enumera as atividades para o exercício profissional correspondente às diferentes modalidades da Engenharia, Arquitetura e Agronomia em nível superior e em nível médio (itens 01 a 18). Algumas atividades são exclusivas e outras podem ser executadas por profissionais de nível médio. No ADE DRF/CTA nº 33, de 18 de fevereiro de 2010, a autoridade fiscalizadora entendeu que a Recorrente atuava em atividades privativas de grau superior.

Esse entendimento, porém, parece equivocado. Pelos documentos acostados ao processo, não é possível identificar qualquer atividade que demande conhecimento técnico intelectual de engenheiro ou tecnólogo.

Todas as notas fiscais juntadas ao processo (e-fls. 6 a 21) apontam como atividade executadas a prestação de serviço de corte de grama, poda, roçado, capinagem, plantio, etc. Mesmo nos contratos acostados ao processo (e-fls. 23 a 33), ainda que de período posterior à Lei nº 9.317/1996, é possível concluir não se tratar de atividade que demande complexidade intelectual.

A exclusão do Simples só pode se dar se restar comprovado que a pessoa jurídica presta serviços profissionais de engenheiro ou assemelhado. Não pode, de forma indiscriminada, entender como assemelhado ao de engenheiro todo e qualquer tipo de trabalho técnico.

Outrossim, o fato de possuir como um dos sócios da empresa um agrônomo não induz à conclusão de que executa atividades vedadas. É indispensável para que se configure a exclusão do Simples que a fiscalização comprove a efetiva atividade, o que, como dito, não está comprovada nos autos.

As informações extraídas do website da empresa, quando do julgamento da manifestação de inconformidade, ou seja, anos após a determinação da sua exclusão do Simples,

---

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2E%2E+4033%2E%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/c4e6u8d>. Acesso em: 08 mai. 2020.

não pode servir como prova de ter a Recorrente executado atividade vedada nos anos que justificaram a emissão do ADE.

Diante disso, afasto o enquadramento legal da empresa por entender que as atividades desenvolvidas pela Recorrente não são assemelhadas a atividades desenvolvidas unicamente por engenheiros.

A outra justificativa para a exclusão da Recorrente do Simples foi a verificação da autoridade fiscal de realização de locação de mão de obra.

Para configuração da operação de locação 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 constituirão 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 locação 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 nº 312, de 06 de novembro de 2014 e Solução de Consulta Cosit nº 19, de 25 de janeiro de 2019).

Pelos documentos acostados ao processo, não há como concluir que a atividade da empresa se enquadre em locação, cessão ou empreitada de mão de obra.

Pelas notas fiscais constantes nos autos, não há como concluir que os empregados da Recorrente estavam à disposição da empresa contratante, as atividades são específicas (poda, capinagem, roçado,...) e uma vez terminada as atividades, não há como entender haver continuidade do serviço, pois a princípio aponta uma atividade específica. Tampouco é possível identificar subordinação dos empregados à contratante, com base unicamente nas notas fiscais.

Quanto aos contratos acostados, em que pese a data dos mesmos, que são posteriores à vigência da Lei nº 9.317/1996, e, por conseguinte não deveriam fundamentar a decisão, também não se identifica a atividade de locação ou cessão de mão de obra. Isso porque os objetos dos contratos possuem atividade bem definida e prazo para execução dos serviços, exemplos abaixo:

CLAUSULA PRIMEIRA — DO OBJETO — objeto do presente contrato consiste na execução, por parte da Contratada, de serviços de corte de 128 (cento e vinte e oito) árvores, da espécie Pinus (...)

CLAUSULA QUINTA — PRAZO PARA A EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE CORTE — Fica- estipulado o prazo de 30 (trinta) dias consecutivos para a conclusão mencionados na cláusula segunda, deste, contados a partir do 6º (sexta) dia após a assinatura deste instrumento.

CLAUSULA PRIMEIRA - OBJETO 1.1 - O objetado presente contrato é o corte de 26 eucaliptos e 81 pinus no local Denominado de "Morro próximo ao estacionamento e frente da Caldeira" na sede da Unidade Industrial da *CONTRATANTE* em Curitiba - Divisão de Celulose e Papel, conforme proposta da *CONTRATADA* datada de 30 de Outubro de 2007 — Anexo 2.

1.2 - Também constitui objeto deste contrato a aquisição, e replantio,. pela *CONTRATADA* as suas expensas, de 107 (Cento e cinquenta) mudas de espécies nativas da região de Curitiba, com altura mínima de 1,00 m (um metro), dentro do prazo estipulado pela autorização de corte, conforme proposta da *CONTRATADA* datada de 30 de Outubro de 2007 — Anexo 2

(...)

CLAUSULA QUARTA - PRAZO 4.1 - o prazo previsto para execução do serviço ora contratado é de até 90 (Noventa) dias, contados da assinatura do presente instrumento.

Diante disso, entendo que ainda que hajam serviços a serem executados dentro das empresas contratantes, esses não possuem a característica de trabalho não eventual e contínuo, mesmo o contrato prevendo prazo mais longo. Os contratos apresentam como característica principal a execução da atividade contratada e no período de tempo consignado no contrato, o mais importante nessas contratações é a entrega do serviço.

Assim, não se vislumbra a ocorrência de cessão, locação ou empreitada de mão de obra que justifique a exclusão da Recorrente do Simples.

Isto posto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Santos Guedes