



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.004473/2009-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.111 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2020
Recorrente AP SERVIÇOS DE LIMPEZA, ASSEIO E CONSERVAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2008

CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE VEDADA. EXCLUSÃO.

No caso, comprovou-se que a contribuinte desenvolvia atividade de cessão ou locação de mão de obra. Desta forma, incorreu em vedação à fruição do regime tributário simplificado do Simples Nacional.

OPÇÃO. DEFERIMENTO. ATO JURÍDICO PERFEITO. DIREITO ADQUIRIDO. INOCORRÊNCIA.

A opção pelo Simples Nacional, mesmo tendo sido deferida inicialmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não configura ato jurídico perfeito ou direito adquirido, uma vez que sujeita-se à revisão pelo prazo decadencial, sendo possível a exclusão de ofício quando constatada a ocorrência de situação vedada pela legislação de regência.

EXCLUSÃO. RETROAÇÃO DOS EFEITOS. POSSIBILIDADE.

Uma vez constatado que a contribuinte exercia atividade vedada pela legislação de regência do Simples Nacional desde o momento da opção, é cabível a exclusão de ofício *ab initio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausente o conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

Relatório

Trata o presente processo do Ato Declaratório Executivo DRF/FNS n.º 76, de 17/08/2009, por meio do qual a autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB excluiu a contribuinte em epígrafe do sistema tributário simplificado das micro e pequenas empresas de que trata a Lei Complementar n.º 123/2006 (Simples Nacional) em razão da realização de atividades vedadas com efeitos a partir de 04/01/2008.

De acordo com a fundamentação do ato administrativo, a contribuinte realizaria atividades vedadas de acordo com a disposição do artigo 17, XII, da Lei Complementar n.º 123/2006, *verbis*:

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;

[...]

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no **caput** deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no **caput** deste artigo.

[...]

O ato de exclusão foi precedido de procedimento de diligência no qual a autoridade fiscal buscou identificar a atividade efetivamente realizada pela contribuinte conforme os contratos juntados aos autos. Em conclusão, asseverou a autoridade fiscal:

Então, decorre da Lei que (1) a locação de mão-de-obra para atividades não excetuadas da vedação é excludente do SIMPLES Nacional e (2) os serviços de vigilância, limpeza e conservação não são, *per si*, excludentes do SIMPLES Nacional.

Entretanto, a diligência efetuada permitiu observar que a empresa presta serviços de **apoio administrativo, recepção e atendimento ao público em geral, e**

processamento de roupas (que se entende por locação de mão-de-obra para coleta de roupas e operação de lavanderia, nos termos do item 51 do contrato apresentado — fl. 117) do que se apresentam como provas documentais os próprios contratos (folhas 58 a 101 e 115 a 119) celebrados pela empresa, sendo estas atividades vedadas às empresas do SIMPLES Nacional.

Conforme a data do contrato de prestação de serviço 014/2008 — ANATEL, sendo o início da vigência deste a data de sua assinatura (cláusula 13a), o contribuinte presta serviços de apoio administrativo e **receptionista** desde 24 de dezembro de 2008 (fls. 64 e 91).

Neste sentido, e considerando a vinculação desta Delegacia da Receita Federal às orientações emanadas da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal, em relação prestação de serviços de **receptionista**, é cristalina a orientação da Solução de Consulta 124/2008, de 16 de maio de 2008, cuja cópia está nas folhas 173 a 175 e cuja ementa se transcreve abaixo:

"SIMPLES NACIONAL CESSÃO OU LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.

*A cessão ou locação de mão-de-obra de telefonista, **receptionista**, digitador e motorista são atividades vedadas aos optantes pelo SIMPLES Nacional, ainda que realizadas em conjunto com cessão e locação de mão-de-obra de vigilância limpeza e conservação."*
(grifos do original)

Irresignada com a decisão administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Peço licença para reproduzir parte do relatório da autoridade julgadora de piso em que resume as alegações lançadas na peça de defesa:

Cientificada da exclusão em 24/08/2009 (fls. 186), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 21/09/2009, às fls. 190/211, alegando em síntese que:

- o objeto social da impugnante nunca foi alterado e este foi submetido à análise da Receita Federal para que fosse deferido o pedido da opção pelo SIMPLES.
- na época do pedido, o enquadramento do SIMPLES foi deferido com base no objeto social, no qual, não foi alterado até a presente data e observa-se que o responsável pelo deferimento do pedido do SIMPLES, certamente, verificou a possibilidade do enquadramento, uma vez que, não há locação de mão-de-obra, mas, tão somente a terceirização de serviços.
- no comprovante de inscrição e de situação cadastral não consta a atividade de locação de mão-de-obra e no contrato apresentado é observável que o objeto social é a de prestação de serviços terceirizados de atividades meio das instituições, ou seja, não tem por objeto a locação de mão de obra.
- para elucidar a diferenciação entre locação de mão-de-obra (trabalhadores) e terceirização de serviços, cumpre destacar que a terceirização somente poderá ser considerada locação de mão de obra, quando for ilícita.
- portanto, ocorrendo a terceirização para a atividade fim da empresa, estar-se-á diante da terceirização fraudulenta, ou seja, trata-se de terceirização entendida como locação de mão de obra, que é prática ilícita condenada pela legislação trabalhista, citando julgado que confirma a diferença alegada.
- dessa maneira, a terceirização feita pela impugnante e Poder Público é a terceirização lícita (atividade meio) que não se confunde com a terceirização ilícita, esta conhecida como locação de mão de obra.

- é oportuno destacar ser muito comum existir a confusão entre a terceirização com a contratação de mão de obra temporária. Isso porque, esta é um processo diverso da terceirização, regulado pela Lei n. 6.019/74, no qual, permite a criação de empresas "locadoras" de mão de obra para fins específicos, como para picos de produção e por período predeterminado no podendo ultrapassar três meses.
- dessa maneira, a contratação de trabalho temporário somente é permitida nas situações expressamente especificadas pela Lei. 6.019/74.
- a terceirização propriamente dita trata-se de atividade em que a prestadora toma a seu cargo a tarefa de suportar a tomada, em caráter permanente, com o fornecimento de produtos ou serviços, esta não tem legislação própria.
- o princípio básico da terceirização, praticada pela impugnante, é justamente no fato de que não se terceiriza a atividade fim, destacando-se que a locação de mão de obra é ilegal.
- essa diferenciação é bem delineada pela doutrina e jurisprudência, no qual, já solucionaram a questão de terceirização ilícita, decorrente da intermediação de mão-de-obra, determinando o vínculo de emprego diretamente com o tomador dos serviços.
- com base nos ensinamentos doutrinários e na jurisprudência entende que se admite a terceirização apenas na modalidade de contratação de prestação de serviços, no qual, não existirá/admitirá subordinação e pessoalidade (locação de mão de obra). Portanto, somente no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019), é permitida a pessoalidade e subordinação diretas do trabalhador perante o tomador de serviços.
- por tais fundamentos, já se observa que a impugnante não pratica locação de mão de obra em razão de que na prestação de serviços não existe pessoalidade e subordinação jurídica com o Poder Público, uma vez que, nos contratos acostados no presente processo restam provados que os objetos são a prestação de serviços (e não a locação) da atividade meio.
- assim, notável que todos os contratos celebrados com a impugnante se referem à terceirização de serviços, do contrário, se fosse reconhecido que aqueles contratos se referem à locação de mão de obra, admitir-se-ia que o Poder Público estaria praticando ato ilegal.
- dos fundamentos apresentados, já é possível afirmar que a impugnante não faz a locação de mão de obra, porquanto ser notável que todos os contratos apresentados demonstram que o objeto não é a locação de determinados trabalhadores, pelo contrário, é a contratação de serviços determinados a serem exercidos por quaisquer trabalhadores indicados pela contratada.
- finalmente, cumpre destacar que descabe acolher a tese da exclusão do SIMPLES, sob a alegação de que o objeto social da impugnante inclui atividade além daquelas autorizadas por lei e que se refere à locação de mão-de-obra que é expressamente vedado pela legislação vigente, a teor do que preceitua o art. 17, caput e respectivos incisos e que exerce outras atividades proibidas pela Lei.
- existe regularidade da opção pelo SIMPLES porque a empresa, ora impugnante, exerce atividades de serviço de limpeza e conservação, exercendo em conjunto com outras atividades que não foram objeto de vedação no caput do artigo 17 da Lei Complementar 123/06, que permite que as empresas de micro e pequeno porte poderão optar pelo regime simplificado e que não necessariamente a empresa tem que se dedicar exclusivamente às atividades de vigilância, limpeza e conservação.
- assim, para enquadramento no SIMPLES não é obrigatório que a empresa se dedique exclusivamente às atividades de vigilância, limpeza ou conservação, pois o próprio

parágrafo primeiro citado pela recorrente permite o exercício com outras atividades quando, assim, dispõe: "[...] não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenha sido objeto de vedação".

- portanto, como as atividades exercidas pela empresa impugnante em conjunto com as atividades de vigilância, limpeza ou conservação não foram objeto de vedação do caput do art. 17 da Lei Complementar 123/2006, é forçoso concluir que ao ser requerida a opção pelo SIMPLES e deferido pela Receita Federal, o ato jurídico tornou-se perfeito e acabado, no qual, a exclusão seria possível se houvesse alteração nas condições da impugnante, o que não ocorreu no caso em questão, apenas, houve uma nova interpretação do auditor fiscal.

- quando a impugnante iniciou suas atividades, observou a legislação do SIMPLES e verificou que poderia optar por tal tributação e diante disso, fez a opção pelo SIMPLES, no qual, posteriormente seu contrato social foi submetido à análise da Receita Federal e deferiu o seu enquadramento.

- assim, desde o ano de 2008 a impugnante exerceu suas atividades pagando sua tributação em conformidade com a legislação do Simples Nacional, tudo em razão de que a Receita Federal deferiu o enquadramento no SIMPLES, o que tornou o ato jurídico perfeito e acabado, tornando-se, inclusive, direito adquirido, ainda, mais que a impugnante não exerce locação de mão de obra e tal situação não foi denunciada quando do pedido.

- a exclusão do SIMPLES e determinação do pagamento retroativo dos tributos à data da opção fere o direito adquirido e ato jurídico perfeito ainda, mais que não houve alteração do objeto social que justificasse a sua exclusão do SIMPLES, ou seja, pela impugnante não foi praticado nenhum ato ilegal, já que fez a solicitação à Receita Federal, justamente para ter segurança jurídica quanto ao seu enquadramento no SIMPLES.

- a exclusão e a penalidade do pagamento retroativo seriam admissíveis, se a impugnante tivesse alterado o objeto social e omitido a análise da Receita Federal. Tal situação não se fez presente no caso em tela.

- é nesse sentido que se destaca que o artigo 5º, XXXVI, da Constituição da República resguarda a garantia de segurança na estabilidade das relações jurídicas, no qual, essas continuarão a produzir os mesmos efeitos jurídicos tal qual produziam antes de se mudar a lei que regulava a relação jurídica que tais direitos subjetivos se formaram, uma vez que ocorreu o direito adquirido, ato jurídico perfeito ou em coisa julgada.

portanto, estes institutos jurídicos têm por escopo resguardar a permanente eficácia dos direitos subjetivos e das relações jurídicas construídas validamente sob a égide de uma lei, frente futuras alterações legislativas ou contratuais.

- tal situação deve, também, ser observada no caso em tela, porque quando da opção do SIMPLES o contrato social foi submetido análise e foi deferido o enquadramento do SIMPLES e posteriormente, por entendimento diverso, de auditor fiscal, simplesmente aquela relação jurídica construída, por análise do órgão, foi modificada sem que tivesse havido mudança nas condições jurídicas que estavam estabelecidas.

- no caso em questão deve ser observado que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito é uma garantia constitucional, justamente para resguardar a estabilidade dos direitos subjetivos, bem como a segurança das relações jurídicas, citando decisão judicial que determinou o respeito ao ato jurídico perfeito, justamente para respeitar a segurança jurídica e impedir de se alterar determinado ato por lei ou interpretação posterior.

- é necessário reconhecer que, se fosse mantido o entendimento de que a atividade desempenhada pela impugnante se refere locação de mão de obra, os efeitos da exclusão do enquadramento do SIMPLES somente poderiam ocorrer a partir da decisão definitiva e não pode retroagir em respeito ao direito adquirido e ato jurídico perfeito e acabado, uma vez que o contrato social da impugnante foi submetido à análise da Receita Federal quando do deferimento do enquadramento do SIMPLES, demonstrandose, assim, que deve ser respeitada a segurança jurídica.

Diante dos fatos e fundamentos expostos, requer sua manutenção de enquadramento no Simples Nacional.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. O Acórdão nº 01-29.062 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – DRJ/BEL, ora recorrido, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 04/01/2008

ATIVIDADE VEDADA. EXCLUSÃO.

A prestação de serviços caracterizados como cessão ou locação de mão-de-obra impede a opção e permanência no regime do Simples Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, quanto ao mérito, reiterou as alegações lançadas na manifestação de inconformidade, conforme os tópicos *Do Simples Nacional: locação de mão-de-obra x terceirização de serviços* e *Do ato jurídico perfeito / direito adquirido*. Além disso, no tópico *Dos efeitos da decisão de exclusão do Simples*, defendeu que os efeitos da exclusão de ofício do Simples Nacional somente devam ocorrer “*após o julgamento definitivo do processo administrativo*”.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Mérito.

Conforme relatado, a questão controversa nos autos diz respeito à atividade efetivamente desempenhada pela contribuinte e se esta viola a vedação contida no artigo 17, XII, da Lei Complementar n.º 123/2006:

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;

[...]

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no **caput** deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no **caput** deste artigo.

[...]

Na manifestação de inconformidade e na peça recursal, a contribuinte, em apertadíssima síntese, alegou que não desempenha atividade de locação de mão-de-obra, mas atividade de prestação de serviço (terceirização), que não seria alcançada pela vedação legal.

No que diz respeito a esta matéria, esta Turma tem se debruçado caso a caso nos elementos probatórios juntados aos autos a fim de determinar se a atividade efetivamente desempenhada configura, ou não, cessão ou locação de mão de obra. Nesta esteira, para ilustrar a interpretação que vem sendo adotada por este Colegiado, penso ser oportuno reproduzir parte do voto do ilustre Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, no voto condutor do Acórdão n.º 1401-004.551, de 10/08/2020:

Tipicamente a maior diferença que se denota dos contratos de cessão de mão de obra e a prestação de serviço que inclui a mão de obra reside na responsabilidade final pela entrega da obrigação.

Na prestação de serviço o prestador é responsável direto pela entrega do resultado pretendido, sendo também responsável pela organização do trabalho e desenvolvimento dos meios que serão usados para obtê-lo, não sendo diretamente subordinado ao Contratante.

Já na cessão de mão de obra o contratado apenas disponibiliza pessoal capacitado para as atividades pretendidas pelo contratante, que as desenvolverá sob sua gestão e responsabilidade. (grifei)

Tendo em mente a distinção acima traçada, passo a examinar o caso concreto.

O primeiro ponto que merece destaque é que os contratos que foram juntados aos autos, conforme bem apontado pela autoridade julgadora de piso, não abarcam apenas as

atividades de vigilância, limpeza e conservação (art. 18, § 5º-C, VI, da Lei Complementar nº 123/2006). Portanto, case se demonstre que os contratos configuram cessão ou locação de mão-de-obra, estes não estarão abarcados pela exceção à vedação que consta do § 1º do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006, acima transcrito.

Compulsando os autos, tenho que os elementos de prova não dão suporte à tese da contribuinte de que somente realiza prestação de serviços e que, desta forma, não incidiria a norma de vedação da legislação de regência do Simples Nacional.

Vejamos.

Tomo, inicialmente, o contrato com a Anatel para a ocupação de dois postos de recepcionista (Contrato – ER03-OU-31-2008-Nº 015/2008 – ANATEL). Veja-se que o objeto do contrato não é *a entrega de um resultado pretendido*. Trata-se, tão somente de colocar pessoas à disposição para ocupar duas vagas de recepcionista, conforme se pode observar na redação do contrato:

CLAUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços continuados de recepção e atendimento ao público em geral, 02 postos de trabalho, serviços esses a serem executados nas dependências da Unidade Operacional da Anatel no Estado de Santa Catarina — U0-3.1, conforme especificações e condições constantes do Anexo I.

Esta interpretação pode ser evidenciada também pela forma como é medido o cumprimento do contrato para fins de remuneração da contratada:

2. UNIDADES DE MEDIDA

2.1. O quantitativo de serviços contratados, para efeito de acompanhamento físico do Contrato e pagamento dos serviços, considerara como unidade de medida, Postos de Trabalho, da seguinte forma:

- Item 1.1.1. → 2 (dois) Postos de Trabalho

Também em relação à subordinação, além da observância dos procedimentos e regulamentos da Anatel, vale destacar que a contratante tem o poder de exigir a substituição de trabalhador, conforme item 6.1.5.1 do Anexo I do contrato:

6.1.5.1 Substituir em 48 horas a partir da comunicação formal, salvo por motivo justificado a critério do Gestor do Contrato, aquele cuja atuação, permanência ou comportamento forem julgados prejudiciais e inconvenientes A execução dos serviços ou As normas da Anatel.

Também vale destacar que a coordenação das atividades é obrigação da contratante:

6.2. DA CONTRATANTE:

[...]

6.2.6. Coordenar e monitorar as ações pertinentes ao desenvolvimento das atividades executadas pela contratada;

Veja-se que aqui não se trata de mera fiscalização do contrato (que está prevista no item 6.2.8), mas de coordenação das atividades. Em outras palavras, a contratada deveria apresentar as pessoas para ocupar os postos de recepcionista e a contratante é que iria coordenar as atividades de acordo com seus procedimentos, regulamentos, horários.

No mesmo sentido é o contrato de *Prestação de Serviços de Processamento de Roupas* firmado com a Universidade Federal de Santa Catarina.

Embora o contrato seja nomeado como *prestação de serviço de processamento de roupas*, vê-se, pelas obrigações contratadas, que a contratada deve apenas disponibilizar pessoas para ocupar postos de trabalho, conforme se observa no seguinte dispositivo:

São obrigações da empresa CONTRATADA:

1- Prever toda mão-de-obra necessária para garantir os serviços contratados, obedecidas As disposições da legislação trabalhista vigente, preparando através de treinamento os empregados que irão prestar os serviços. **Deverá ser compreendido os seguintes postos de atividades:**

- **06 (seis) lavadeiros** com jornada de trabalho diurna de 12 X 36 horas, de segunda-feira a domingo, distribuídos **em 03 (três) postos de trabalho**, com atividades nas áreas de triagem e lavagem de roupas sujas;

- **24 (vinte e quatro) lavadeiros** com jornada de trabalho diurna de 12 X 36 horas, de segunda-feira a domingo, **em 12 (doze) postos de trabalho**, com atividades nas áreas limpas e molhadas;

- **2 (dois) lavadeiros** com jornada de trabalho diurna de 12 X 36 horas, de segunda-feira a domingo, distribuídos em **I (um) posto de trabalho**, com atividades de líderes de grupos. (grifei)

Neste caso, o próprio contrato já prevê que os trabalhadores submetem-se às normas disciplinares da contratante:

7. Responsabilizar-se pelo cumprimento, por parte de seus empregados, das normas disciplinares determinadas pela Contratante;

Novamente, a contratada tem a obrigação de substituir trabalhador conforme determinação da contratada:

12. Promover a imediata substituição do(s) empregado(s) no caso de falta e/ou descumprimento na execução dos serviços ou ainda, quando solicitado o seu afastamento por parte da Contratante, por motivo justificado formalmente;

Como se pode verificar pelos dispositivos acima, o contrato não prevê a entrega do serviço de processamento de roupas. Prevê apenas a disponibilização de pessoas para os postos que foram avaliados como necessários pela contratante. Ademais, os trabalhadores atuam de acordo com as normas da contratante, inclusive no que diz respeito às normas disciplinares.

Levando em consideração o exposto, tenho que a tese da contribuinte não merece acolhida. Em adição às razões acima expendidas, transcrevo parte da fundamentação adotada pela autoridade julgadora de primeira instância:

A exclusão da empresa do regime especial está fundamentada na realização de cessão ou locação de mão-de-obra, incorrendo na hipótese de vedação de que trata o inciso XII do artigo 17 da LC 123/2006, abaixo reproduzido:

Lei Complementar n.º 123/2006 (...)

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

(...)

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

(...)

A definição da abrangência do disposto no enquadramento do inciso XII do artigo 17 da LC n.º 123/2006 (art. 12, XXIII da Resolução CGSN n.º 4/2007), pode ser buscada 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 Federal (Lei n.º 9.317/1996) para as empresas que se dedicam à locação de mão-de-obra, empreitada exclusivamente de mão-de-obra ou cessão de mão-de-obra, valendo transcrever:

Parecer n.º 69, de 10 de novembro de 1999

Locação de mão-de-obra

2. No caso da locação, o Código Civil Brasileiro só define a de coisas. Trata-se de conceito que não guarda consonância com as atuais relações de trabalho.

Dado a esse fato, recorreremos a uma definição mais abrangente e atual, como a de Clóvis Beviláqua: “Locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração, que a outra paga, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo: o uso e gozo de uma coisa fungível (locação de coisa); ou a prestação de um serviço (locação de serviço); ou a execução de algum trabalho determinado (empreitada)”.

3. Em se tratando de locação da mão-de-obra, pressupõe-se que será utilizado trabalho alheio, ou seja, alguém cederá a outrem a atividade laborativa em virtude de necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou do acréscimo extraordinário de tarefas.

4. A locação de mão-de-obra pode também ser definida como o contrato pelo qual o locador se obriga a fazer alguma coisa para uso ou proveito do locatário, não importando a natureza do trabalho ou do serviço. Os trabalhos são realizados sem a obrigação de executar a obra completa, ou seja, sem a produção de um resultado determinado. Na locação de mão-de-obra, também definida como contrato de prestação de serviços, a locadora assume a obrigação de contratar empregados, trabalhadores avulsos ou autônomos sob sua exclusiva responsabilidade do ponto de vista jurídico. A locadora é responsável pelo vínculo empregatício e pela prestação de serviços, sendo que os empregados ou contratados ficam à disposição da tomadora dos serviços (locatária), que detém o comando das tarefas, fiscalizando a execução e o andamento dos serviços.

5. A legislação aplicável ao SIMPLES, relativamente ao aspecto discutido, estabelece a vedação para as pessoas jurídicas que tenham como atividade a locação de mão-de-obra.

Assim, onde a atividade referida for o objeto da pessoa jurídica, estará caracterizada a vedação a sua opção pela sistemática de pagamento de que trata o SIMPLES.

Empreitada de mão-de-obra

6. A empreitada, tanto na lei civil (CC art.1.237 e segs.), quanto na Lei comercial (CCom, art. 226 e segs.), é admitida como modalidade do contrato de locação (locação de obra, contrato de obra). É admissível a existência das seguintes espécies de empreitada: de materiais e mão-de-obra; exclusivamente de mão-de-obra (lavor) e por administração. Sua principal característica é o trabalho autônomo, possuindo utilização corrente na construção civil e no meio rural. A distinção entre os diferentes tipos de empreitadas far-se-á pela natureza da prestação de trabalho. Fundamental para caracterizar-se a empreitada é que o empreiteiro assumo o risco de realizar a obra contratada, por si ou seus prepostos, segundo as especificações estabelecidas de tempo e preço. O empreiteiro é responsável pela organização dos meios necessários e a gestão do próprio risco, além da obrigação de executar a obra ou o serviço para o qual foi contratado. Como regra geral, todos os contratos de empreita pressupõem a assunção, por parte do contratado, do ônus relativo à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação.

7. A diferenciação básica existente entre a empreitada e a locação de mão-de-obra, portanto, é obtida pelo modo de encarar a obrigação de fazer. Se o que é ajustado limita-se ao fornecimento da mão-de-obra, sob controle e supervisão do locatário, temos a locação de mão-de-obra.

Se o que é ajustado restringe-se à apresentação de um resultado, defrontamos com a empreitada. No caso da empreitada exclusivamente de mão-de-obra, o resultado é a própria execução do serviço, estabelecendo-se, assim, sua similitude com a locação de mão-de-obra.

8. Por conseguinte, dedicando-se a empresa à execução de empreitada exclusivamente de mão-de-obra, não poderá optar pelo SIMPLES. Assim também, a empreitada por administração, relacionada ao trabalho intelectual e administrativo de organizar os serviços e fiscalizar o andamento da execução do objeto da empreita, não poderá, também, optar pelo SIMPLES, devido ao fato de prestar serviços inerentes ao engenheiro e arquiteto.

Cessão de mão-de-obra

12.O conceito de cessão de mão-de-obra não tem utilização corrente no direito do trabalho, assim também no direito civil, sendo comum, todavia, sua utilização na área de atuação da previdência e assistência social. Encontra-se definido no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme segue:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal, ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

...

“§ 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.

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

I – limpeza, conservação e zeladoria;

II – vigilância e segurança:

III – empreitada de mão-de-obra;

IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974.”(grifamos)

A partir da definição expressa na Lei n.º 9.711, de 1998, nota-se a similaridade entre os conceitos de locação de mão-de-obra e cessão de mão-de-obra, fato este que não ensejará, então, dúvidas na aplicação da vedação ao SIMPLES.

De todo o exposto, conclui-se que estão impedidas de optar pelo SIMPLES, as pessoas jurídicas que:

a) tem como atividade a locação 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; e

d) estabelecem contratos de prestação de serviços relativos à empreitada e subempreitada de mão-de-obra, aplicados à construção civil, independentemente do fornecimento de material (Lei n.º 9.528/97, art. 4º).

Cumprе observar que na hipótese em que o legislador quis admitir a possibilidade de locação e cessão de mão-de-obra para o regime do Simples Nacional, o fez expressamente, como no caso serviços de vigilância, limpeza ou conservação, que à época da vigência da Lei n.º 9.317/96 (Simples Federal) eram vedados, conforme art. 17 da LC n.º 123/06, abaixo reproduzido:

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

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

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam eis pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente as atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo:

(...)

XXVII serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

Vê-se que a permissão concedida aos serviços de vigilância, limpeza e conservação (§ 1º, inciso XXVII) afasta a respectiva vedação, que é a cessão ou locação de mão-de-obra (caput, inciso XII), sendo este entendimento expresso pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Consulta Cosit n.º 7, de 15 de outubro de 2007, em cuja ementa, publicada no D.O.U., destaca-se o seguinte:

Em virtude de previsão expressa em lei, a prestação de serviços de vigilância, limpeza ou conservação, ainda que por meio de cessão locação de mão-de-obra, não obsta a opção pelo Simples Nacional, desde que não seja exercida em conjunto com outra atividade vedada.

Em suma, existe uma regra geral que veda a opção pelo Simples Nacional às empresas que atuam na cessão e locação de mão-de-obra (caput, inciso XII) e uma regra específica, que excepciona dessa vedação a cessão e locação de mão-de-obra de vigilância, limpeza e conservação (§ 1º, inciso XXVII).

Ocorre que no presente caso, além das atividades de limpeza e conservação (permitidas), a consulente também faz cessão ou locação de mão-de-obra, dentre outros, de pessoal administrativo, mecânico, pedreiro, marceneiro, zelador, telefonista, recepcionista, garçom, costureiro, cozinheiro, digitador, conforme cláusula 4ª do contrato social (fls. 16), o que é vedado pelo caput, inciso XII, sem encontrar amparo em nenhuma exceção do § 1º do art. 17, já reproduzido.

Confirmando o exercício de prestação de serviços com cessão de mão de obra, foram anexados os contratos com a Anatel, às fls. 60/102, destinados à prestação de serviços continuados, denominado de apoio administrativo e também de recepção e atendimento ao público em geral, com a execução das atividades nas dependências da contratante, estando dentre as responsabilidades da contratada “admitir, administrar, coordenar e avaliar, sob sua exclusiva responsabilidade, os profissionais necessários à prestação dos serviços objeto da contratação” e os contratos com a Universidade Federal de Santa Catarina, às fls. 117/121, para prestação de serviços de processamento de roupas, mediante seleção e fornecimento de mão-de-obra para a prestação dos serviços de lavadeiros (triagem e lavagem de roupa suja, atividades nas áreas limpas e molhadas e líderes de grupo).

A interessada centra a sua defesa na busca de distinções entre contrato de prestação de serviço e contrato de locação de mão de obra, a fim de demonstrar a possibilidade de manter-se no Simples Nacional. Entretanto, certo é que ao prestar os serviços contratados com os Órgãos Públicos, a empresa o faz mediante fornecimento de mão-de-obra, devendo executá-los nos exatos termos contratados.

Isso implica dizer que ainda que se trate de contrato de prestação de serviços, resta caracterizada a cessão de mão de obra para execução das atividades contratadas, incidindo a empresa na vedação do art. 17, XII da Lei Complementar nº 123/06, que excetuou da vedação apenas a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação (na execução desta atividade a empresa o faz com cessão de mão de obra, mas em função da exceção legal prevista no art. 17, § 1º, poderia ser optante do Simples Nacional).

[...]

Sobre a alegação de que seu contrato social foi submetido à análise da Receita Federal que deferiu o seu enquadramento no Simples Nacional desde o ano de 2008, estando a impugnante pagando sua tributação em conformidade com a legislação do regime especial e o deferimento teria tornado o ato jurídico perfeito e acabado, cumpre esclarecer que a legislação do Simples Nacional enumera as hipóteses para ingresso e permanência naquele regime e prevê a exclusão de ofício, nos casos em que não houver a comunicação obrigatória pela pessoa jurídica, com a previsão de contencioso administrativo nos termos do art. 39 da Lei Complementar nº 123/06, que no caso da Receita Federal do Brasil, está disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72.

Ressalte-se que o deferimento da opção por processamento eletrônico, ocorreu apenas com base na CNAE utilizada pela empresa e constante do cadastro CNPJ, que no caso não identificou que no objeto social estavam inclusas atividades vedadas ou até mesmo permitidas, mas que por utilizar-se da cessão ou locação de mão de obra, não poderiam ingressar no regime especial.

Assim, apenas com a denúncia formulada pelo pregoeiro da Receita Federal e objeto de representação fiscal para exclusão de ofício do Simples Nacional, a Receita Federal tomou conhecimento de situação impeditiva para ingresso/permanência da empresa no regime especial, promovendo então sua exclusão de ofício, nos termos legais da Lei Complementar nº 123/06 e da Resolução CGSN nº 15/2007.

A comprovação da situação excludente do regime especial foi trazida aos autos por meio de procedimento de diligência fiscal que obteve cópias dos contratos de prestação

de serviços, caracterizando a locação de mão de obra no exercício do objeto social da empresa.

Quanto à alegação de que o Ato Declaratório ao retroagir os efeitos da exclusão a 04/01/2008 afrontou o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, cumpre registrar que a Lei Complementar n.º 123/2006 determinou expressamente que no caso de exclusão de ofício pela cessão ou locação de mão de obra (art. 17, XII), a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a situação excludente, no caso em 04/01/2008 (data registro contrato social):

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I- verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória; (...)

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

(...)

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

I por opção;

II obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; (...)

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

I na hipótese do inciso I do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, ressalvado o disposto no § 4º deste artigo;

II na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva;

Importante ressaltar que o julgador administrativo se encontra totalmente vinculado aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/90), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional CTN), não é dado apreciar questões que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal por inconstitucionalidade que, de modo inequívoco, estabelece situações de vedação ao ingresso e permanência no Regime Especial, intitulado Simples Nacional.

Em verdade, de acordo com o parágrafo único do artigo 142, acima citado, a autoridade fiscal encontra-se restrita ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questão outra como a suscitada na contestação em exame, uma vez que às autoridades julgadoras administrativas cabe simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, *inter partes*, no controle difuso de constitucionalidade. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Conclui-se que as autoridades administrativas não são competentes para se manifestar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade das leis, seja porque tal competência é

conferida ao Poder Judiciário, seja porque as leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da Administração Pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto n.º 2.346, de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que, efetivamente, não é o caso.

Pelo exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade, mantendo a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, com efeitos a partir de 04/01/2008.

Destarte, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Efeitos da exclusão.

Conforme relatado, a contribuinte adicionou na peça recursal um novo tópico específico acerca da retroatividade dos efeitos da exclusão. Trago à colação parte do recurso que trata da matéria:

5.4. Segundo se observa na decisão a anterior o Tribunal Regional fundamentou que a exclusão do SIMPLES somente poderá ser perfectibilizada mediante prévio asseguramento do contraditório e ampla defesa.

5.5. A decisão salientou que se o contribuinte teve oportunidade de oferecer a sua impugnação, a sua exclusão do SIMPLES somente ocorrerá após o julgamento definitivo do processo administrativo (no caso em tela, o processo não foi julgado e mais, o pedido de desenquadramento do SIMPLES foi feito pelo contribuinte, quando o seu faturamento seria superior ao limite deste regime).

5.6. No caso, se a Receita Federal deferiu o pedido de enquadramento no SIMPLES, e depois de dois anos decidiu pela exclusão do contribuinte, conforme decisão acima exposta, a Administração pode até revogar os seus atos próprios, todavia, não poderá gerar efeitos *ex tunc* (cobrança dos débitos na época que a impugnante estava devidamente enquadrada).

5.7. O Tribunal foi bem claro no sentido de que a exclusão deve produzir apenas efeitos *ex nunc*. A decisão foi clara para afastar os efeitos retroativos, com a exclusão do contribuinte do sistema somente após decisão definitiva dos processos administrativos.

5.8. A decisão mencionou a Resolução citada no tópico 2 desta impugnação, expondo que a referida norma determina que os feitos da exclusão somente podem ocorrer após a conclusão da decisão administrativa, em caso de apresentação de defesa pelo contribuinte (o que ocorreu no caso em tela).

5.9. Assim como no caso em tela, no processo citado, o contribuinte apresentou inconformidade com a exclusão, bem como apresentou impugnação ao lançamento do crédito tributário ao Auto de Infração e auto infração.

5.10. A decisão mencionou que a exclusão do sistema ocorrerá após o julgamento definitivo na esfera administrativa.

Penso que a tese da contribuinte não merece guarida.

Não é demais ressaltar que a apuração tributária simplificada que caracteriza o Simples Nacional insere-se no contexto da sistemática do lançamento por homologação de que cuida o artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De acordo com a sistemática do lançamento por homologação, deve o sujeito passivo fazer a opção pelo Simples Nacional, apurar os débitos devidos de acordo com o regime escolhido e antecipar os pagamentos sem prévio exame da administração tributária. Tais atos ficam sujeitos à revisão por parte da fiscalização pelo prazo decadencial.

No caso concreto, a contribuinte incorria em uma vedação à fruição do Simples Nacional desde a opção pelo regime simplificado. Portanto, de acordo com o artigo 6º, VII, c/c artigo 5º, XI, ambos da Resolução

Art. 5º A exclusão de ofício da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

XI - for constatado, quando do ingresso no Regime do Simples Nacional, que a ME ou a EPP incorria em alguma das hipóteses de vedação previstas no art. 12 da Resolução CGSN nº 4, de 2007.

[...]

Art. 6º A exclusão das ME e das EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

VII - a partir da data dos efeitos da opção pelo Simples Nacional, nas hipóteses previstas nos incisos XI e XII do art. 5º.

[...]

Desta forma, correta a retroação da exclusão de ofício à opção da contribuinte pelo Simples Nacional.

Destarte, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira