



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13706.003131/2004-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.414 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 8 de julho de 2020
Recorrente ELETRO HIDRAULICA UNIAO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

SIMPLES FEDERAL. ADE DE EXCLUSÃO POR SUPOSTA PRÁTICA DE ATIVIDADE VEDADA. EFETIVA NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO.

Consoante redação da Súmula CARF nº 134, a simples existência, no contrato social, de atividade vedada ao Simples Federal não resulta na exclusão do contribuinte, sendo necessário que a fiscalização comprove a efetiva execução de tal atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(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 no Rio de Janeiro ("DRJ/RJ1"), o qual será complementado ao final:

Trata o processo de Solicitação de Revisão de Exclusão da Opção pelo Simples apresentada em 22/09/2004 (SRS, fl.03), em função da expedição do Ato Declaratório Executivo Derat/RJ, n.º 537.544, de 02/08/2004 (fl.44), relativo à comunicação de exclusão da sistemática do Simples, a partir de 01/01/2002, pelo motivo de atividade econômica vedada:

4541-1/00 - Instalação e manutenção elétrica em edifícios, inclusive elevadores, escadas esteiras rolantes e antenas.

Tal SRS foi indeferida pela DRF-RJ1 (fl.47), sob a fundamentação de que através da Alteração Contratual, de fl.28 (fl.38 da numeração digital), verifica-se que constam do seu objetivo social as atividades de "eletricista, gasista e subempreitada de mão de obra de construção civil", que são vedadas à opção pelo Simples Federal, conforme artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9317/96.

Cientificada da decisão em 31/08/2012 (fl.49), a interessada apresenta sua manifestação de inconformidade (fl.38), em 10/09/2012, alegando que:

- a) ocorreu erro na indicação da atividade econômica, por ocasião do pedido de inscrição no CNPJ;
- b) a atividade exercida e constante do contrato social é a do código 5279-5/99, relativa a prestação de serviços de bombeiro hidráulico, gasista e eletricista, atividade que é permitida para o Simples Nacional; e
- c) a atividade indicada erroneamente- código 4541-1/00 -, relativa a instalação e manutenção elétrica, não consta em nosso contrato social, conforme cartão de inscrição emitido pelo site em 04/09/2012; e
- d) não se enquadra em nenhuma situação impeditiva ao Simples.

Em sessão de 20/12/2012, a DRJ/RJ1 julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

SIMPLES. ATIVIDADE DE SUBEMPREITADA DE MÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. A atividade de subempreitada de mão de obra de construção civil veda a opção da pessoa jurídica pelo Simples, em face de sua similitude com a locação de mão de obra.

Nos fundamentos do voto relator (fls. 60/62 do *e-processo*):

De acordo com os documentos acostados aos autos, os objetivos da sociedade listados no contrato social da interessada e nas alterações subsequentes são os seguintes:

Documento	Fls.	Data no Registro Civil das Pessoas Jurídicas	Objetivo da Sociedade
Contrato Social	11/16	15/02/1989	(*)
1ª Alteração Contratual	17/20	29/07/1992	Inalterado
2ª Alteração Contratual	21/24	30/06/1993	Inalterado
3ª Alteração Contratual	37/41	28/08/1996	(**)
4ª Alteração Contratual	30/35	26/07/2001	(**)
5ª Alteração Contratual	25/29	23/06/2004	(***)

(*) Prestação de serviços de bombeiro hidráulico, gasista e eletricitista

(**) Prestação de serviços de chaveiro, bombeiro hidráulico, gasista, eletricitista, aparelhos eletrodomésticos e de gás, sub-empregada de mão de obra de construção civil

(***) Prestação de serviços de bombeiro hidráulico, eletricitista, aparelhos eletrodomésticos e gás, reformas em geral

Tendo em vista que no Ato Declaratório nº 537544 consta que a data da ocorrência da situação excludente é 23/07/2000 (com efeitos a partir de 01/01/2002), as atividades a serem consideradas como exercidas pela interessada são exatamente as relacionadas no Despacho DRF-RJ1, em face do contrato social vigente à época.

A interessada questiona a exclusão, alegando apenas que as atividades discriminadas no seu contrato social são permitidas ao Simples Nacional, argumento que não é válido, uma vez que se trata de exclusão do Simples Federal, que é regido por legislação específica.

Ainda que se possa considerar que as atividades de eletricitista e de gasista exercidas pela interessada não se enquadram nas vedações do art.9º, inc.XIII, da Lei nº 9.317/1996, por não necessitarem de conhecimentos técnicos mais específicos, a atividade de subempregada de mão de obra de construção civil exige uma análise mais aprofundada.

Para essa finalidade, vale, inicialmente, analisar-se a atividade de locação de mão de obra.

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.

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.

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 à sua opção pela sistemática de pagamento de que trata o SIMPLES.

A empreitada, por sua vez, é admitida (tanto na legislação anterior – Lei Civil, CC art.1.237 e segs., e Lei Comercial, CCom, art. 226 e segs.- quanto na revogadora - Lei

nº 10.406, de 10/01/2002, arts.610 a 623) como modalidade do contrato de locação (locação de obra, contrato de obra).

As espécies de empreitada são as seguintes: 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.

O aspecto fundamental para caracterizar-se a empreitada é que o empreiteiro assuma 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 empreitada pressupõem a assunção, por parte do contratado, do ônus relativo à fiscalização, orientação e planejamento do bem objeto da contratação.

Dentre os direitos do empreiteiro, além do recebimento do preço acordado e da possibilidade de reter a obra para garantia do recebimento do pagamento ajustado, poderá sempre que a empreitada não for revestida do caráter personalíssimo, ou seja que não contenha a cláusula de “intuitu personae”, ceder o contrato de empreitada em subempreitada.

A subempreitada de construção civil se caracteriza pela cessão, do empreiteiro ao subempreiteiro, através de um contrato, das responsabilidades que o empreiteiro assumiu diante do dono da obra sem descaracterização do serviço contratado originalmente. Ou seja, o subempreiteiro terá as mesmas obrigações que o empreiteiro teria.

A subempreitada deriva da empreitada, respondendo o empreiteiro original diante do dono da obra, sendo que ao empreiteiro caberá o direito de regresso contra o subempreiteiro.

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, defrontamo-nos com a empreitada (ou a subempreitada).

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. Por conseguinte, dedicando-se a empresa à execução de subempreitada exclusivamente de mão de obra, não poderá optar pelo SIMPLES.

Na hipótese de empreitada por administração (ou subempreitada), relacionada ao trabalho intelectual e administrativo de organizar os serviços e fiscalizar o andamento da execução do objeto da empreita, não poderia, também, optar pelo SIMPLES, devido ao fato de tratar-se da prestação de serviços inerentes aos de engenheiro e arquiteto.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera o equívoco do seu contrato social quanto ao fato de constar a atividade de subempreitada de mão de obra de construção civil, a qual não é exercida na prática.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1002-001.414 - 1ª Seção/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 13706.003131/2004-85

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 24/05/2013 (fls. 68 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 23/06/2013 (fls. 72 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

Adiantamos desde já que o processo em questão guarda dois desacertos muito claros por parte da Autoridade Fiscal. O primeiro deles cometido pela DERAT/RJ no momento da edição do Ato Declaratório Executivo (“ADE”) nº 537.544/2004, o qual excluiu o contribuinte do Simples Federal com base no artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1966, e o segundo cometido pela DRJ/RJ1, a qual manteve a exclusão do contribuinte com base na alegação que ele exerceria atividade de subempreitada de mão de obra, cuja similitude com a locação de mão de obra, caracterizaria a vedação ao simples.

O primeiro deles servirá de fundamento para o cancelamento do ADE nº 537.544/2004, ao passo que o segundo apresentara uma fundamentação tão somente subsidiária. Vejamos cada um em tópico específico.

Exclusão do Simples Federal por exercício de atividade vedada: ônus da prova

O ADE nº 537.544/2004 excluiu o contribuinte do Simples Federal diante da identificação do exercício de atividade vedada, veja-se (fls. 44 do *e-processo*):

Art. 1º Fica o contribuinte, a seguir identificado, excluído do Simples a partir do dia 01/01/2002 pela ocorrência da situação excludente indicada abaixo.

Nome: ELETRO HIDRAULICA UNIAO LTDA ME

CNPJ:32.154.080/0001-26

Data da opção pelo Simples:01/01/1999

Situação excludente (evento 306):

- Descrição: atividade econômica vedada: 4541-1/00 Instalação e manutenção elétrica em edifícios, inclusive elevadores, escadas, esteiras rolantes e antenas

- Data da ocorrência:23/07/2000

- Fundamentação legal: Lei nº9.317, de 05/12/1996: art. 9º, XIII; art.12; art.14, I; art.15, II. Medida Provisória nº2.158-34, de 27/07/2001:art.73. Instrução Normativa SRF nº355, de 29/08/2003: art.20, XII; art.21; art.23, I; art.24, II, c/c parágrafo único.

Tanto em sede de manifestação de inconformidade como em recurso voluntário o contribuinte insistiu na tese de que nunca desempenhou atividade incompatível com o Simples Federal e o fato de constar tal informação em seu contrato social não significa o efetivo exercício.

Portanto, o cerne da discussão consiste em identificar de quem seria o ônus da prova do exercício da atividade supostamente vedada.

Na distribuição do ônus da prova, é preciso levar em conta aquilo que ordinariamente ocorre para supor que cada uma das partes é a maior interessada e é quem está em melhores condições para fazer a prova do fato que embasa sua posição jurídico-material ou que derruba a posição jurídico-material contrária.

Assim, via de regra, diz-se que quem se encontra no polo ativo, compete-lhe provar o fato constitutivo de seu pretensão direito, ao passo que quem se encontra no polo passivo, cabe-lhe provar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado pela parte adversa.

Por esse aspecto, o exercício de uma atividade vedada pelo Simples consiste em um fato constitutivo, ou seja, é um fato capaz de gerar o direito postulado e que, caso demonstrado, leva à procedência do pedido.

Nos casos de Simples, o ônus da prova vai depender do ato normativo expedido pela Autoridade Administrativa e na situação na qual se encontra o contribuinte.

Por esse aspecto, sempre que o contribuinte solicitar a adesão ao regime do Simples Federal e a Autoridade Administrativa indeferir este pedido com base no exercício de atividade vedada, caberá ao contribuinte provar qual a atividade ele efetivamente exerce na

prática. Ou seja, o ônus em tais casos é do próprio contribuinte, posto que em tais casos é mais fácil ao contribuinte demonstrar aquilo que ele efetivamente exerce na prática.

Já nas hipóteses em que o contribuinte já é optante pelo regime simplificado e a Autoridade Administrativo o exclui com base no mesmo fundamento do exercício da atividade vedada, entendemos que o ônus da prova recai sobre a Fiscalização, posto que compete a ela demonstrar aquilo o qual alega.

Pensar em sentido diverso seria a nosso ver exigir do contribuinte fazer prova negativa ou diabólica. Ainda que tal atividade conste de seu contrato social.

A súmula CARF ° 134 segue exatamente nesse sentido, como se vê abaixo:

Súmula CARF nº 134. A simples existência, no contrato social, de atividade vedada ao Simples Federal não resulta na exclusão do contribuinte, sendo necessário que a fiscalização comprove a efetiva execução de tal atividade.

Perceba-se que o texto da súmula é perfeitamente aplicável ao caso, posto que o contribuinte foi excluído do regime tão somente pelo fato de constar de seu contrato social a prática de atividade vedada. Caberia ao próprio Fisco instaurar um procedimento de fiscalização para identificar precisamente as atividades exercidas efetivamente.

Por esse aspecto, o ADE nº 537.544/2004 merece ser cancelado.

Manutenção pela DRJ/RJ1: subempreitada de mão de obra e locação de mão de obra

Não fosse o motivo acima exposto para o cancelamento da exclusão do contribuinte, a DRJ/RJ1 incorreu em um outro equívoco ao alterar o critério jurídico do próprio ato inaugural de exclusão, consoante demonstraremos a seguir.

Relembrando o que já foi aduzido, a DERAT no Rio de Janeiro excluiu o contribuinte do Simples Federal fundamentando-se no artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1966, consoante será demonstrado mais uma vez abaixo:

Art. 1º Fica o contribuinte, a seguir identificado, excluído do Simples a partir do dia 01/01/2002 pela ocorrência da situação excludente indicada abaixo.

Nome: ELETRO HIDRAULICA UNIAO LTDA ME

CNPJ: 32.154.080/0001-26

Data da opção pelo Simples: 01/01/1999

Situação excludente (evento 306):

- Descrição: atividade econômica vedada: 4541-1/00 Instalação e manutenção elétrica em edifícios, inclusive elevadores, escadas, esteiras rolantes e antenas

- Data da ocorrência: 23/07/2000

- Fundamentação legal: Lei nº 9.317, de 05/12/1996: art. 9º, XIII; art. 12; art. 14, I; art. 15, II. Medida Provisória nº 2.158-34, de 27/07/2001: art. 73; Instrução Normativa SRF nº 355, de 29/08/2003: art. 20, XI; art. 21; art. 23, I; art. 24, II, c/c parágrafo único.

Vejamos então o que determina o referido dispositivo:

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

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

Sucedendo que a DRJ/RJ1 manteve o ADE em questão alegando que o contribuinte exerceria atividade cuja similitude com a prática de locação de mão de obra justificaria a sua exclusão do regime, veja-se tanto a ementa do acórdão recorrido como os fundamentos do voto (fls. 58 e 62 do *e-processo*):

SIMPLES. ATIVIDADE DE SUBEMPREGADA DE MÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. A atividade de subempregada de mão de obra de construção civil veda a opção da pessoa jurídica pelo Simples, em face de sua similitude com a locação de mão de obra.

[...]

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. Por conseguinte, dedicando-se a empresa à execução de subempreitada exclusivamente de mão de obra, não poderá optar pelo SIMPLES.

Observe então qual o dispositivo da Lei nº 9.317/1996 veda a opção ao Simples Federal pela empresa que realize operações relativas a locação de mão de obra:

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

XII - que realize operações relativas a: [...]

f) prestação de serviço vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

Portanto, enquanto que a Unidade de Origem excluiu o contribuinte com base no artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1966, a DRJ/RJ1 manteve a exclusão com base no artigo 9º, XII, “f”, o que caracteriza verdadeira mudança de critério jurídico do ato de exclusão.

Em que pese o exposto, tendo em vista que a nulidade do ato de exclusão, o qual não comprovou a efetiva execução da atividade vedada, é anterior, este argumento é apenas subsidiário, de modo que os efeitos do presente acórdão são no sentido de cancelar o mencionado ato por falta de provas.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o ADE nº 537.544/2004.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo