



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.000845/2009-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.312 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2021  
**Recorrente** FRANCISCO FURLAN NETO MONTE MOR - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

**NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO**

Incabível aplicar a nulidade prevista no artigo 59, do Decreto 70.235/72 ao ato administrativo lavrado por pessoa competente, que contém a descrição do fato excludente e as normas às quais este se subsume, não configurando cerceamento ao direito de defesa.

**EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE NO ESTABELECIMENTO CONTRATANTE. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A pessoa jurídica que presta serviço de desenvolvimento de *software* no estabelecimento da contratante não pode fazer parte do sistema simplificado de tributação, ainda que se leve em consideração a retroatividade benigna do artigo 18, §5º-D, IV, da Lcp 123/2006, tendo em vista o não enquadramento do caso concreto à hipótese legal superveniente.

Recurso Voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

FRANCISCO FURLAN NETO MONTE MOR – ME. recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 6ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Por economia processual e por bem explanar os fatos, adoto o relatório da DRJ/RPO que transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de exclusão da contribuinte acima identificada do Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES (Federal), com efeitos a partir de 01/01/2004, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/Piracicaba-SP n.º 18/2009 (fl. 103), e Despacho Decisório n.º 433/2009 (fls. 101/106), tendo em vista o exercício de atividades vedadas (**locação de mão de obra, e programador, analista de sistema**), conforme dispõe a Lei n.º 9.317, de 1996, art. 90, XII, e XIII e IN SRF n.º 608, de 2006, art. 24, **II**.

A análise da atividade econômica de cessão/locação de mão-de-obra, decorreu da representação administrativa de fl. 52 e informação fiscal de fl. 98/100.

De acordo com a informação fiscal, a contribuinte firmou contratos com a empresa que tratam de prestação de serviço com **cessão de mão-de-obra**, nos termos da Lei n.º 8.212, de 1991, art. 31, § 30.

Foram juntados aos autos, cópias autenticadas dos contratos de prestação de serviços firmados pela contribuinte e notas fiscais, extraídas dos processos de pedido de restituição n.º 35491.000491/2005-10 e 35491.000558/2005-16, dos quais se constatou que a empresa presta serviços de informática, mediante cessão/locação de mão-de-obra.

Verificou-se, ainda, dos referidos contratos que os serviços prestados com cessão de mão-de-obra referem-se a "serviços de informática e desenvolvimento de *softwares*", daí ter sido observado no aludido despacho decisório que mesmo que o serviço não fosse realizado mediante cessão de mão-de-obra, os contratos firmados com a empresa Tetra Pak Ltda (fls.04/29) revelaram também atividade vedada pelo art. 90, XIII da Lei 9.317, de 1996: "**programador, analista de sistemas**".

Ciente do ADE, a contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade na qual refuta a exclusão, em suma, sob as seguintes alegações:

### Nulidade

- Manifesta-se de plano pela nulidade do ADE, pois, desprovido de motivação, tal ato impossibilitou o pleno exercício do sagrado direito de defesa. A autoridade local mesmo tendo indicado duas atividades, ao seu ver legítimas para ultimar o ato de exclusão, não expôs a efetiva motivação, pois, não aponta quais os elementos dos contratos formaram seu juízo sobre o exercício de atividade vedada quanto à cessão de mão-de-obra, nem sobre o exercício de atividade de desenvolvimento de *softwares*.

- A motivação deve ser detalhada. Como a contribuinte pode articular uma defesa plena, em face de ato administrativo silente sobre aspectos relevantes para a perfeita delimitação do litígio a ser dirimido? É imprescindível uma motivação detalhada.

A Lei n.º 9.784, de 1999, no art. 50, dispõe:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I — neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

(...)

- Em última análise, a falta de motivação do ato acarreta em cerceamento de defesa, causa de nulidade prevista no art. 59, II do Decreto 70.232, de 1972. A autoridade local, ao fazer constar a existência de duas atividades vedadas, (a cessão de mão de obra e o desenvolvimento de *softwares*), demonstrou que não tinha plena certeza do real motivo da exclusão. A exclusão foi determinada mediante ato administrativo desprovido de fundamentação, vício que por si só, seria suficiente à decretação da nulidade.

- Ao sugerir o suposto exercício de atividade de cessão de mão-de-obra, a autoridade administrativa excluiu a empresa do rol dos prestadores de serviços de manutenção industrial, que é a atividade efetivamente exercida pela Defendente. Ao pretender a indevida exclusão de forma condicional a autoridade que inicialmente negou a condição de prestadora de serviços afirmou com todas as letras que "*...os serviços prestados pelo interessado, e constantes daqueles contratos de desenvolvimento de softwares...*". Isso significa que de acordo com o critério empregado pela autoridade local, a condição da interessada de prestadora de serviços não depende da aferição imparcial e correta da atividade desenvolvida, mas sim da conveniência do Fisco, que reconhece essa condição tão-somente quando poderia ser interpretada em desfavor da contribuinte.

- Nulo, portanto, o ADE por ausência de certeza sobre o fato apontado como causa da discutida exclusão.

#### **Atividades econômicas**

- A defendente não exerce e nunca exerceu atividade de cessão de mão-de-obra. Os motivos apontados no despacho decisório não correspondem às atividades desenvolvidas pela empresa. O ato em questão não está devidamente motivado porque embora faça menção aos contratos com a Tetra Pak Ltda, não destaca quais os pontos desses contratos que levaram à conclusão fiscal.

- As cláusulas do contrato firmado em 22/01/2007, não deixa dúvida sobre a condição da interessada de prestadora de serviços. A análise das cláusulas do contrato demonstram que os serviços prestados pela manifestante não configuram cessão de mão-de-obra, não apresentam os requisitos necessários para tanto, como a personalidade, subordinação, ou vínculo direto entre o tomador do serviço e o funcionário que o prestou. Trata-se de contrato no qual a interessada assume todas as responsabilidades pela execução dos serviços, arcando com todos o ônus decorrente de eventuais defeitos na sua execução. Não há de se falar, portanto, em cessão de mão-de-obra, mas em prestação de serviços.

- A interpretação da 'íntegra dos contratos firmados com a Tetra Pak, não autoriza a concluir que houve efetivo exercício da atividade de desenvolvimento de *softwares*. A contribuinte excluída desenvolve atividades de customização e manutenção do sistema próprio da contratante que foi desenvolvido por empresa sueca, conforme demonstram os *emails* apresentados nos quais os técnicos buscam e recebem orientações quanto ao funcionamento e manutenção do sistema da empresa. O fato de a empresa possuir funcionários graduados não significa que estes exerçam as atividades específicas desses profissionais.

**Retroatividade benigna de lei**

• Embora não reconheça nem aceite a tese fiscal, considera que para melhor desenvolver sua defesa, comprometida pela falta de motivação, cabe citar o § 50 -D do art. 18 da LC n.º 123, de 2006, incluído pela LC n.º 128, de 2008. Assim, se o novo Simples Nacional admite o ingresso da ora interessada, com igual ou maior razão o regime anterior também deve admitir:

*§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no §1º do art. 17 desta Lei complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:*

(...)

*IV — elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante*

(...)

Para instrução processual a contribuinte apresentou os documentos que fazem as fls. 138/199 e 202/265.

Ao tratar da questão, a DRJ/RPO julgou improcedente o pleito em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2004

**NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.**

Incabível aplicar a nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972 ao ato administrativo lavrado por pessoa competente, que contém a descrição do fato excludente e as normas às quais este se subsume, não configurando o cerceamento do direito de defesa.

**EXCLUSÃO. ATIVIDADE VEDADA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARES.**

A pessoa jurídica que presta serviços de locação/cessão de mão-de-obra e desenvolvimento de *softwares* não pode optar pelo Simples, por expresse impedimento contido na legislação tributária, portanto, se inscrita no sistema cabe proceder, de ofício, sua exclusão.

**RETROATIVIDADE DA LEI.**

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, portanto, o regime de tributação relativo ao fato gerador deve também obedecer às normas vigentes quando da ocorrência deste, não se aplicando as normas contidas na LC n.º 123, de 2006, aos fatos geradores ocorridos na vigência da Lei n.º 9.317, de 1996.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, em especial:

(i) preliminarmente, que:

(i.a) a nulidade da decisão recorrida, em razão de que teria ratificado a ausência de motivação do ADE e que teria se limitado *em dizer que a análise dos contratos denunciam a ocorrência das atividades impeditivas*;

(i.b) a nulidade do ADE por ausência de motivação do ato administrativo, por entender que o ato de exclusão não expôs a efetiva motivação, imputando *a prática de atividades vedadas de maneira genérica*;

(i.c) nulidade do ADE por *ausência de certeza quanto ao motivo da exclusão*, tendo em vista que *ao fazer constar a existência de duas atividades vedadas (a cessão de mão de obra e o desenvolvimento de software), a ilustre autoridade local demonstrou claramente que não tinha plena certeza do real motivo de exclusão*;

(ii) no mérito, que:

(ii.a) não realiza prestação de serviço de locação de mão de obra, tendo a autoridade se precipitado na análise dos contratos, uma vez que *ausente a característica da pessoalidade*, já que os serviços prestados *não exigiam a presença de uma determinada pessoal, mas sim de qualquer pessoa enviada pela contratada* (recorrente);

(ii.b) não presta serviço de desenvolvimento de *software*, mas, sim, de *customização e manutenção do sistema próprio* da contratante, colacionando cópias de e-mails com os desenvolvedores com objetivo de obter orientações quanto ao funcionamento e a manutenção do sistema da empresa;

(ii.c) *ad argumentandum tantum* a atividade de desenvolvimento de *software*, caso fosse exercida, não seria mais hipótese de exclusão do Simples, tendo em vista a retroatividade benigna do artigo 18, §5º-D, IV, da Lcp 123/2006.

Por fim, requer a reforma da decisão recorrida e a consequente declaração de nulidade ou insubsistência do ADE 18/2009.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de exclusão do Simples Federal (Lei nº 9.317/96) em decorrência da prática de atividade vedada, locação de mão-de-obra e desenvolvimento de *softwares*.

Sustenta o recorrente que o ADE (e-fls. 141) seria nulo devido ao fato de que não traria em seu corpo a motivação do ato, cerceando o exercício do direito de defesa e, no mérito,

alega que não prestou serviço de locação de mão-de-obra, tampouco de desenvolvimento de *software*.

Analisarei ponto-a-ponto a seguir.

## PRELIMINAR DE NULIDADE

Em relação as alegações de nulidade, entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

A referida ausência de motivação do ato administrativo que lhe excluiu da sistemática de apuração do Simples Federal não condiz com a realidade. Analisando o ADE 18/2009 (e-fls. 141), consta referência expressa ao que consta no bojo do Processo Administrativo n.º 13888.000845/2009-55 e, no termo de intimação (e-fls. 145), o contribuinte foi intimado tanto do ADE quanto do Despacho Decisório n.º 433 (e-fls. 135).

No Despacho Decisório é capaz de se verificar o apontamento mais detalhado e preciso dos motivos que levaram a autoridade fiscal a concluir pela exclusão do contribuinte da sistemática de apuração simplificada, conforme trechos destacados a seguir:

A atividade exercida pelo contribuinte, descrita em sua Declaração de Firma Individual, é a de Comércio de peças e acessórios, máquinas e equipamentos com Prestação de Serviços de manutenção em máquinas industriais. Paralelamente, firmou Contratos de Prestação de Serviços demonstrados às fls. 04 a 29. Analisando-os, é possível aferir que se trata de locação de mão-de-obra, nos termos do parágrafo 30 do art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991:

[...]

Empreitada é a execução de tarefa, contratualmente estabelecida, ou de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objetivo um fim específico ou um resultado pretendido.

[...]

Melhor sorte não teria o contribuinte caso não restasse caracterizada a atividade de locação de mão-de-obra. Analisando-se o serviço prestado pelo interessado e constante daqueles contratos, de desenvolvimento de softwares, e confrontando-a com a Lei no 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em seu artigo 90, no capítulo das vedações à opção, temos:

[...]

No presente caso, tratando-se de situação em que há o desenvolvimento de um programa de computador mediante pedido específico de um cliente, tem-se uma prestação de serviços de programação, atividade prestada por analista de sistemas ou programador, constituindo vedação opção pelo Simples.

Verifica-se, inclusive, que a folha de pagamento dos funcionários da interessada que prestam serviço na empresa Tetra Pak é composta de analistas de sistema e técnico de informática ( conforme informação às fls. 49 a 51).

Imperioso esclarecer, ainda, que apesar do alegado cerceamento de defesa decorrente da ausência de motivação, verifica-se que tanto no corpo da Manifestação de Inconformidade quanto do Recurso Voluntário o contribuinte assimilou de forma abrangente e profunda as razões que lhe levaram a ser excluído do Simples Federal, não lhe acarretando em nenhum prejuízo em matéria de defesa.

Assim, afasto as preliminares de nulidade tanto do ADE, quanto da Decisão recorrida.

## MÉRITO

Inobstante eventual retroatividade benigna da Lcp 123/2006 que permite em seu artigo 18, §5º-D, IV, a opção pelo regime simplificado por empresas que elaborem programas de computadores (*softwares*), isso somente seria possível caso o recorrente fosse capaz de demonstrar que o desenvolvimento do *software* teria ocorrido no seu próprio estabelecimento:

Art. 18. [...]

[...]

§5º-D. Sem prejuízo do disposto no §1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar:

[...]

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

Tal comprovação, entretanto, não se encontra nos autos, além do que, em diversos trechos do contrato cujo objeto é PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INFORMÁTICA – DESENVOLVIMENTO DE *SOFTWARES* (e-fls. 06) resta pactuado que os funcionários do recorrente prestam o serviço no estabelecimento da contratante, veja:

10. fornecer transporte para seu peçoal dentro e fora dos limites da TETRA PAK, observando as normas de segurança exigidas pela lei e/ou pela TETRA PAK;

[...]

3.6. Os funcionários destacados para prestação dos serviços farão suas refeições no refeitório da TETRA PAK, ficando a CONTRATADA responsável pelo reembolso no valor de R\$ 4,00 (quatro reais) por refeição, mediante faturamento mensal emitido pela TETRA PAK.

O item 3.6 acima é o mais claro possível ao afirmar que aqueles funcionários da contratada que foram destacados para prestar o serviço objeto do contrato farão suas refeições no refeitório da contratante. Ora, não é lógico pensar que os funcionários estariam elaborando o *software* no estabelecimento do recorrente e no período das refeições se deslocariam para o estabelecimento da contratante.

Corroborando com o entendimento, o contrato colacionado às e-fls. 89 estabelece:

### **CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO**

O objeto do presente contrato é a prestação de serviços de informática, quais sejam: suporte aos usuários, desenvolvimento, acompanhamento e monitoração de sistemas, coordenação de projetos, dentro e fora das dependências da **CONTRATANTE**, serviços estes que serão prestados pela **CONTRATADA CONTRATANTE**.

### **CLÁUSULA SEGUNDA – DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS**

Os serviços objeto do presente contrato serão executados na maior parte do tempo nas dependências da CONTRATANTE, em consonância aos padrões, normas especificações definidas pela **CONTRATANTE**.

**2.1 A CONTRATANTE** disponibilizará mobiliários, computadores, impressoras e materiais necessários aos empregados da **CONTRATADA** que venham a prestar serviços nas dependências da **CONTRATANTE**.

O recorrente não foi capaz de descaracterizar, no curso do presente processo administrativo, tudo o que resta previsto no contrato relacionado a elaboração de *software* no estabelecimento da contratante, razão pela qual, mantenho incólume o ADE.

Assim, ainda que este relator tenha entendimento pela retroatividade benigna de norma menos gravosa que venha a produzir efeitos no curso do processo administrativo, tal retroatividade não é possível devido ao fato de que a situação dos autos não se enquadra nos limites da norma superveniente. Soma-se o verbete da Súmula CARF 81<sup>1</sup>.

Vale ressaltar que a autoridade fiscal utilizou-se de dois argumentos para excluir o contribuinte do Simples Federal: (i) prestar serviço de locação de mão-de-obra e (ii) prestar serviço de elaboração de *software*.

É cediço, entretanto, que a manutenção de um dos fundamentos já é suficiente para a ratificação da exclusão do sistema e, tendo em vista que a distinção entre locação de mão-de-obra e mera prestadora de serviço é bastante tênue, havendo elementos de convicção deste relator relacionados à prestação de serviço de elaboração de *software* no estabelecimento da contratante, a discussão quanto a locação de mão-de-obra se mostra irrelevante.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Lucas Esteves Borges

---

<sup>1</sup> Súmula CARF n.º 81

É vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Fl. 9 do Acórdão n.º 1301-005.312 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.000845/2009-55