



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725651/2012-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-002.245 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de março de 2021
Recorrente EMBRASER SERVICOS LTDA EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2002

SIMPLES NACIONAL. ATIVIDADE IMPEDITIVA. CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

A empresa não logrou êxito em comprovar que não exerce os serviços identificados pela fiscalização, a fim de demonstrar o cumprimento dos requisitos para sua manutenção no Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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 e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 02-45.446, de 20 de junho de 2013, da 4ª Turma da DRJ/BHE, 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:

A interessada foi excluída do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, por força do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/BHE nº 148, de 18 de junho de 2012 (fl. 442), assim redigido:

Art. 1º Fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas de Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) a pessoa jurídica a seguir identificada, em virtude de incorrer na seguinte situação de vedação:

– prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, de acordo com o art. 17, inciso XII, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

[...]

Art. 2º Os efeitos da exclusão dar-se-ão a partir do dia 01/06/2008, nos termos do artigo 6º, da Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007.

Anteriormente à exclusão, formulou-se a Representação de fls. 2 a 5, como segue:

[...]

IV – DOS FATOS REPRESENTADOS E PERÍODOS DE OCORRÊNCIA

1 – ATIVIDADES VEDADAS PELA LEGISLAÇÃO:

Foi constatado pela Auditoria a prestação de serviços contínuos pela Representada, através da cessão/locação de mão-de-obra, a diversos tomadores de serviços, durante o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, de atividades não expressamente excepcionadas pelo § 1º, do artigo 17, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Foi anexada a esta representação planilha extraída das Folhas de pagamento apresentadas pela empresa e informadas na GFIP, constantes no Cadastro da RFB, onde se discrimina os nomes dos trabalhadores, CPF, data de admissão, CBO e outros dados e os nomes das empresas tomadoras de seus serviços.

- As empresas contratantes são as seguintes:

1-Caixa Econômica Federal CNPJ: 00360305/663-9, 00360305/2663-09 e 00360305/2665-62.

2-Companhia Energética de Minas Gerais. CNPJ: 06981176/0001-58

3-Cemig Distribuição S/A CNPJ: 06.981180/0001-16

4- INFRAERO - CNPJ: 00.352294/0058-56

[...]

Juntaram-se notas fiscais e contratos firmados com as companhias CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A, CNPJ 06.981.180/0001-16 (fls. 381 a 392); CAIXA ECONÔMICA FEDERAL (CEF), CNPJ 00.360.305/2663-09 (fls. 393 a 409); e EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA – INFRAERO, CNPJ 00.352.294/0058-56 (fls. 410 a 437). É oportuno destacar que o contrato entre a contribuinte e a CEF tem por objeto a “prestação de serviços de Limpeza, Jardinagem e Controle Biológico de Pragas [...] no Estado do Tocantins”.

A DRF de origem lavrou o despacho de fls. 1.042, nos seguintes termos:

[...] tomei conhecimento, na presente data, da apresentação de manifestação de inconformidade, protocolada em 01/08/2012, contra a exclusão supracitada.

A manifestação de inconformidade em questão faz parte dos processos n.º 15504.726142/2012-49 e 15504.726143/2012-93, tendo sido copiada para este processo (fls. 450 a 1036).

Considerando que a interessada tomou ciência, em 02/07/2012 (fl. 444), do ADE/DRF/BHE N.º 148, a manifestação de inconformidade foi TEMPESTIVA.

Examinando-se as mencionadas peças de defesa, constata-se possuírem todas elas teor equivalente, em que ela, após tecer considerações sobre diversos autos de infração, discorre como segue:

[...] a Fiscalização se limitou a inferir a classificação da atividade exercida pelo contribuinte tendo por parâmetro a interpretação que deu ao seu Contrato Social e à redação fria de cláusulas isoladas de contratos firmados pela Impugnante com seu principal cliente: a Caixa Econômica Federal.

[...]

Aqui, é importante salientar que o objetivo do referido contrato nunca foi a cessão de mão-de-obra, mas sim a prestação de serviços em nome próprio [...].

Neste ponto, a interessada tece considerações sobre as diferenças entre a cessão de mão-de-obra e a prestação de serviços, dizendo que, naquela, estaria presente a personalidade. E prossegue:

Por outro lado, na prestação de serviços em nome próprio, o que importa para o tomador é o resultado dos serviços prestados, de maneira que pouco importa quem - funcionário, preposto, profissional avulso etc. - irá cumprir a tarefa.

[...]Como se pode ver, até mesmo o material para os serviços a serem realizados seria fornecido pela Impugnante. De igual maneira, o foco do contrato é claramente o resultado dos serviços, e não o recrutamento de trabalhadores para a sua consecução, sendo que por tais serviços a impugnante assume total responsabilidade, conforme teor do contrato.

Em suma, o que pretendeu a caixa, por meio da contratação em questão, foi basicamente ter determinado serviço prestado por conta (e responsabilidade) de outra empresa. E o objeto do trabalho - isso é importante - constitui mera atividade acessória à sua atividade principal. Não se trata, portanto, de obter qualquer tipo de mão-de-obra temporária ou permanente para exercício de funções próprias da contratante.

[...]Assim é que a fiscalização, poder de comando, distribuição das tarefas a serem realizadas, fornecimento de material, responsabilidade por danos causados pelos prepostos, responsabilidade pela conduta destes também perante terceiros bem como pelo resultado dos serviços prestados ficavam total e exclusivamente a cargo deste contribuinte, e não da Caixa Econômica Federal.

[...]Desnecessário dizer que nenhum destes elementos existe quando se dá a cessão de mão-de-obra, situação em que a empresa fornecedora da mão-de-obra apenas envia trabalhadores recrutados à tomadora, que dirige seus serviços de maneira direta, fiscaliza suas atividades e por seus atos se responsabiliza.

Finalmente, é importante pontuar que o instrumento contratual em análise, por ter sido firmado com a Caixa Econômica Federal, foi resultado de processo de licitação, no qual o contribuinte saiu vitorioso.

Ora, veja-se que, consoante edital em anexo, o objeto da referida licitação não é outro, senão a prestação de serviços de limpeza, jardinagem e controle biológico de pragas em geral. Com efeito, não se vê ali uma linha sequer acerca de cessão de mão-de-obra para que a própria CEF realizasse essas tarefas em suas dependências.

[...]Caso fosse esta a finalidade da Caixa Econômica, é razoável supor que o edital teria como objeto não a prestação de serviços, conforme se lê de seu item 1 do anexo 1, mas o recrutamento de mão-de-obra.

Lado outro, imaginar que a Caixa Econômica Federal publicaria edital e contrataria empresa praticando simulação de prestação de serviços (para maquiagem a cessão de mão-de-obra) beira o absurdo [...].

[...]

Aliás, a se admitir que realmente houve cessão de mão-de-obra no caso em testilha, estar-se-ia diante da hipótese de retenção na fonte pelo tomador de serviços da alíquota de 11% do valor do salário (contribuição a cargo do empregado), o que nunca ocorreu, justamente porque a própria Caixa Econômica Federal comunga da ideia de que as atividades prestadas não tem o caráter de cessão-de-obra.

[...]

A interessada intercala considerações sobre “IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA QUANDO NÃO CONFIGURADA SONEGAÇÃO FISCAL”.

Voltando à exclusão, escreve:

[...]

Finalmente, no que se refere à exclusão da empresa do Simples, ocorrida em 02/07/2012, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 148, verifica-se que os efeitos de tal exclusão retroagiram à data de 01/06/2008.

Tal retroação implicou em diferenças no que se refere às obrigações tributárias, prejudicando a empresa que, de boa fé, vinha fazendo parte do Simples desde então, por este regime pagando seus tributos, sem nunca antes ter sido notificada.

[...]

Com efeito, a retroatividade de lei, ou de seus efeitos, é expressamente vedada pelo CTN, quando referente a penalidade a ser imposta ao contribuinte:

[...]

Desta maneira, em que pese haver previsão de tal retroatividade pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, não pode tal determinação suplantado ao disposto em Lei Complementar (à qual é o CTN equiparado), e nem a princípio constitucional, o que desde logo configura a ilegalidade da aplicação retroativa na maneira pretendida pela Fazenda Nacional.

[...]

Acrescenta a interessada que o ADE nº 148, de 2012, limitar-se-ia a

[...] apontar como fundamento o artigo 6º da resolução CGSN nº 15/2007, sem indicar qual dos incisos ali descritos se adequaria ao caso em tela.

Em novo parêntese, a interessada impugna aspectos dos lançamentos de ofício e conclui seu arrazoado com o pedido de perícia contábil, relacionando os seguintes quesitos:

- 1) Quais os critérios foram adotados pelo Fisco na apuração dos valores?*
- 2) Tais critérios, de acordo com a legislação de regência, estão corretos?*

3) Na apuração realizada pela Fiscalização quanto aos valores objeto dos Autos de Infração, foram levados em consideração os valores pagos pela empresa dentro do regime do Simples Nacional?

4) Quais seriam os valores efetivamente devidos a título de contribuições previdenciárias patronais, do empregado e de terceiros a recolher caso a Impugnante adotasse o regime do Lucro Presumido nas competências abrangidas pela Fiscalização, descontando-se deste montante aquilo que fora pago no Regime Simplificado do Simples Nacional? Tais valores batem com o que foi efetivamente apurado pelo Fisco nos Autos de Infração?

5) Finalmente: das informações contidas nos Autos de Infração e seus anexos, é possível identificar os contratos de prestação de serviços dos quais decorreram os supostos fatos geradores dos tributos lançados?

A 4ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindo a manutenção da Recorrente no Simples Nacional, acórdão abaixo:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2012

VEDAÇÕES

Não podem recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a ME ou a EPP que realize cessão ou locação de mão-de-obra.

DATA DE ENTRADA EM VIGOR DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO

A exclusão das ME e das EPP do Simples Nacional em razão da prática de atividade vedada produzirá efeitos partir do mês seguinte ao da ocorrência da situação impeditiva.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

Entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação, ao dispor de terceiro, de empregados para a realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim do tomador, em suas dependências ou nas de terceiros.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

A contribuinte foi cientificada do acórdão da DRJ no dia 05/07/2013 (e-fls. 1054) e apresentou recurso voluntário no dia 06/08/2013, conforme envelope juntado aos autos (e-fls. 1058 a 1074), com fatos e fundamentos abaixo sintetizados:

- Alega a Recorrente que a natureza dos contratos de prestação de serviço não eram de empreitada. Outrossim, defendem que a cessão de mão-de-obra, tem-se a inserção do trabalhador no processo produtivo do tomador de serviços, sem que se estendam a este - o tomador - os laços trabalhistas, que se mantém junto a uma entidade superveniente ou intermediadora (empresa terceirizada). Para se falar em cessão de mão de obra é fundamental verificar a concomitância dos requisitos do contrato trabalhista;

- Afirma que não havia integração dos prestadores de serviço ao processo produtivo da empresa, que as tarefas por eles exercidas não se vinculavam à sua atividade-fim e que, ainda, não se faziam presentes nas hipóteses versadas os requisitos do contrato de trabalho;

- Na prestação de serviços em nome próprio, por sua vez, o que importa para o tomador é o resultado dos serviços prestados, de maneira que pouco importa quem - funcionário, preposto, profissional avulso etc. - irá cumprir a tarefa;

- Declara que é notável a distinção, posto que no caso da cessão de mão-de-obra está presente a pessoalidade, isto é, interessa a figura do trabalhador que, no entanto, se dissocia da relação econômica com a empresa beneficiária do serviço que ele irá desempenhar. Neste sentido, é totalmente insubsistente o argumento de que a obrigação que tinha a Recorrente de fornecer à CEF "relação nominal de todos os empregados a serem alocados na execução de serviços" constitua-se em critério de individualização do trabalhador, denotando uma suposta pessoalidade na relação em comento. A mera listagem de quem vai deter o serviço não denota pessoalidade, mas medida de segurança do estabelecimento bancário;

- Atesta ainda ser notório no presente caso tratar-se de prestação de serviços, eis que para a CEF não importava a pessoa, mas a prestação do serviço. Outrossim, aponta que era da contratada a responsabilização pelos serviços prestados, o que não ocorre na cessão de mão de obra, onde a responsabilidade se limita a fornecer o trabalhador;

- A Recorrente defende que o contrato com a CEF foi decorrente de processo de licitação. Conforme edital, o objeto da licitação é a prestação de serviços de limpeza, jardinagem e controle biológico de pragas em geral. Com efeito, não se vê nada acerca da cessão de mão de obra no processo licitatório;

- Se admitir que realmente houve cessão de mão-de-obra no caso em testilha, estar-se-ia diante da hipótese de retenção na fonte pelo tomador de serviços da alíquota de 11% do valor do salário (contribuição a cargo do empregado), o que nunca ocorreu, justamente porque a própria Caixa Econômica Federal comunga da ideia de que as atividades prestadas não tem o caráter de cessão-de-obra;

- Em relação aos efeitos da exclusão do Simples Nacional, a Recorrente deixou claro na sua impugnação que art. 32 da LC 123/2006 e o § 8º do art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007 indicam o seguinte: (i) ambas normas tem conteúdo praticamente idêntico, (ii) tais regramentos nada mais fazem do que dizer o óbvio: Se excluída do regime do Simples Nacional, a empresa tem de ser, logicamente, incluída em outro regime tributário, sujeitando-se assim às normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, (iii) que isso é muito diferente de dizer que há expressa determinação legal permitindo a retroação dos efeitos. Veja-se, não há uma linha sequer tratando da retroação de efeitos;

- verifica-se que foi mantida a retroação, mas sem uma única linha sequer sobre a falta de fundamentação legal ou sobre a supracitada insubsistência das alegações apontadas. Ao contrário, a DRJ cuidou de apontar novos fundamentos que autorizariam a retroação dos efeitos, desta vez, no artigo 3º, inciso II, alínea c, da resolução CGSN no 15 de 2007. Prossegue dizendo, ainda, que "o artigo 60 limita-se a explicar o momento da entrada em vigor dos efeitos da exclusão". Aduz que a autoridade fazendária não cuidou de indicar qual dos incisos contidos no art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007 adequar-se-ia ao caso em tela e isso por si só é suficiente para anular ao auto de infração;

• Por fim, requer a reforma da r. decisão administrativa recorrida, de modo que sejam reconhecidas as nulidades apontadas, e no mérito, dado provimento para declarar a improcedência do lançamento.

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.

A Recorrente recebeu o Ato Declaratório Executivo DRF/BHE nº 148/2012, de 18 de junho de 2012, porque a Receita Federal identificou que a Recorrente prestou serviços mediante cessão de mão de obra - enquadramento legal: art. 17, inciso XII, da Lei Complementar nº 123/2006 -, excluindo-a do Simples Nacional a partir de 01/06/2008, nos termos do art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007 (e-fls. 444), em razão do recebimento de Representação Para Exclusão de Ofício do Simples Nacional (e-fls. 439 a 440).

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, a qual faz parte dos processos nºs. 15504.726142/2012-49 e 15504.726143/2012-93, tendo sido a mesma copiada para esse processo.

O objeto do presente processo é unicamente a análise quanto à exclusão da Recorrente do Simples Nacional e limitar-se-á apenas à verificação dos pontos relacionados a essa matéria. Desta forma, não será analisado pedido de nulidade de auto de infração por fugir ao objeto desta ação.

Oportuno, contudo, esclarecer que os processos nºs. 15504.726142/2012-49 e 15504.726143/2012-93 tem como objeto os Autos de Infração lavrados contra a empresa em razão de cobranças de contribuições previdenciárias, os quais já tiveram os recursos voluntários Julgados neste Conselho Administrativo e foram, à unanimidade, considerados improcedentes (Acórdãos nºs 2803-003.326 e 2803-002.750).

A Recorrente defende que não presta serviços mediante cessão de mão-de-obra, sendo esse o objeto principal dos presentes autos.

Para configuração da operação de cessão 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 constituírem 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 cessão 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, conclui-se que a atividade desenvolvida pela empresa possuía natureza de cessão/locação de mão de obra.

Foram anexadas notas fiscais ao processo, demonstrando a descrição dos serviços prestados pela Recorrente (e-fls. 254 a 380), que abrangem a prestação de serviços de limpeza, jardinagem e controle de pragas, serviços de recepção em ambiente de autoatendimento, serviços de apoio à recepção e manutenção predial e elétrica e serviços de encarregado.

Foi anexado contrato firmado com a empresa CEMIG Distribuição S/A – CEMIG D, cujo objeto do contrato é serviços de conservação, limpeza, capina, mensageiros e copa, no âmbito da Gerência de Relacionamento Comercial e Serviços de Paracatu — DO/PR, abrangendo diversos municípios, o prazo do contrato é de 12 meses, prorrogáveis. (e-fls. 381 a 392).

O Contrato com a Caixa Econômica Federal – CEF, foi juntado aos autos às e-fls. 393 a 409, cujo objeto é a prestação de serviços de Limpeza, Jardinagem e Controle Biológico de Pragas, com fornecimento de material para as unidades no Estado do Tocantins. Neste contrato, verifica-se, nas obrigações da contratada, que os funcionários desta devem, quando necessários e à critério da CEF executar serviços em outros horários, turnos e dias, prestar serviços obedecendo horários e prazos determinados pela CEF, fornece máquinas, equipamentos e produtos,

Contrato com a Infraero, e-fls. 410 a 437, para prestação de serviços de movimentação de carrinhos, transportes de bagagem do aeroporto internacional Tancredo Neves, o regime de contratação é por empreitada por preço global, prazo de 12 meses prorrogável, sujeitar-se ao horário de trabalho da contratante, a contratante pode introduzir modificações na execução dos serviços, quando julgar necessário

O serviços objetos destes contratos são serviços contínuos, constituem necessidade permanente da contratante, ainda que realizada por diferentes trabalhadores, são serviços executados em sua maioria nas dependências da contratante e sob o seu comando.

A DRJ, no r. acórdão, ainda fez outras observações em relação aos contratos e aos argumentos da Recorrente que, desde já, entendo corretos e pertinentes e serão abaixo adotados, pois são argumentos que se repetem no recurso voluntário:

Tais instrumentos se limitam a descrever, de modo genérico, operações a serem desempenhadas indefinida e repetitivamente pelos funcionários da interessada: “serviços de conservação, limpeza, capina, mensageiros e copa”, fl. 381; “serviços de limpeza, jardinagem e controle biológico de pragas”, fl. 393; “movimentação de carrinhos transportadores de bagagem”, fl. 410. Não existe, portanto, um objetivo previamente definido a atingir, mas somente a repetição diuturna das mesmas atividades.

Assim como as tarefas não são claramente definidas, o horizonte temporal dos contratos é incerto: tanto o da CEMIG quanto o da INFRAERO preveem vigência inicial de um ano, mas podem ser prorrogados por até mais quatro anos (ver fls. 382 e 411). A seu turno, o contrato da CEF vigoraria por dois anos iniciais, cabendo sua prorrogação por livre acordo das partes, “na forma da Lei 8.666/93” – fl. 404, in fine). Portanto, trata-se de atividades contínuas.

De modo coerente, a forma de pagamento, em todos os contratos, é função do tempo: a interessada é sempre remunerada por mês transcorrido (fls. 382, 401 e 411). Ao revés, se se tratasse de um contrato de empreitada, o pagamento ocorreria no término da obra ou seria pautado por medições do trabalho executado.

Portanto, o objeto destes contratos é sempre uma prestação de trato sucessivo, consistente no mero fornecimento, pela interessada, da força laboral de seus empregados – ou seja, cessão de mão-de-obra.

A interessada alega que a cessão de mão-de-obra implicaria necessariamente “a inserção do trabalhador no processo produtivo do tomador de serviços”; porém, isto não é verdade, como explicita o dispositivo legal acima transcrito.

Observe-se também que a pessoalidade não é requisito essencial da cessão de mão-de-obra. Mesmo assim, assinala-se que a interessada obrigou-se (fl. 398) a fornecer à CEF “relação nominal de todos os empregados a serem alocados na execução dos serviços”, isto é, havia um critério de individualização do trabalhador – logo, não seria indiferente, para a contratante, saber “quem iria efetivamente ‘por a mão na massa’ ”.

O fornecimento de materiais tampouco basta para desnaturar a cessão de mão-de-obra. Na verdade, o que se verifica em casos que tais é a concomitância de dois contratos de fornecimento: um, de material; outro, de força de trabalho.

A interessada alude a sua responsabilidade perante suas contratantes, dizendo que, na cessão de mão-de-obra, tal não existiria. Ora, obviamente, não há contrato que não contenha uma obrigação – no caso, a de fornecer pessoas que exerçam a contento as atividades descritas nos contratos em tela; o fato de existir um padrão de qualidade a ser mantido não muda a natureza da cessão de mão-de-obra.

Diz também ser autônoma na execução das tarefas; entretanto, segundo seu contrato com a CEF, ela não gozava de tal liberdade, estando sujeita às determinações daquela contratante (...)

Aduz a interessada que seu contrato com a CEF derivaria de processo de licitação cujo edital não previa a cessão de mão-de-obra. Ora, é consabido que o nomen iuris não basta para caracterizar uma relação jurídica: interessa-nos apenas a verdade material do negócio celebrado entre a contribuinte e suas contratantes.

De igual sorte, em nada influi a ausência de retenção, por parte da CEF, “da alíquota de 11% do valor do salário (contribuição a cargo do empregado)”, pois salta aos olhos que o entendimento da fonte pagadora com respeito a um fato gerador não basta para mundificar-lhe a essência. Além disso, a interessada apresentou-se à CEF como optante pelo Simples Nacional e, nesta condição, não estaria sujeita à mencionada retenção.

Isto posto, entendo configurada a locação de mão de obra nos presentes autos.

No tocante ao pedido em relação a impossibilidade de atribuir efeito retroativo ao presente caso, esse também não merecem prosperar.

Os efeitos da exclusão no ADE possuiu como enquadramento legal o art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007:

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

I - na hipótese do inciso I do art. 3º, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, ressalvado o disposto no § 1º deste artigo;

II - na hipótese da alínea 'a' do inciso II do caput do art. 3º, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente ao do que tiver ocorrido o excesso;

III - na hipótese da alínea 'b' do inciso II do caput do art. 3º, retroativamente ao início de suas atividades, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

IV - na hipótese da alínea 'c' do inciso II do caput do art. 3º, a partir do mês seguinte ao da ocorrência da situação impeditiva;

V - na hipótese da alínea 'd' do inciso II do caput do art. 3º, a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência da exclusão, observado o disposto no § 5º;

VI - nas hipóteses previstas nos incisos II a X do art. 5º, a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes;

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

A Recorrente alega que o ADE não teria indicado o inciso no qual estaria fundamentada a exclusão da Recorrente, contudo, pela simples leitura acima, é possível identificar que cada inciso se refere a um ação motivadora da exclusão. Contudo, é de fácil conclusão pela leitura do artigo acima que cada hipótese de exclusão foi tratada separadamente e a ausência de indicação do inciso não afronta o princípio da ampla defesa, pois a recorrente foi capaz de apresentar impugnação adequada e clara sobre a sua insatisfação, como também não gera qualquer nulidade para o ADE.

Senão vejamos, analisando os incisos, identifica-se que o inciso VI estabelece que, nas hipóteses previstas nos incisos II a X do art. 5º, a exclusão deverá surtir efeitos a partir do próprio mês em que incorridas. Por sua vez, o art. 5º estabelece que a exclusão de ofício da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional dar-se-á quando, inciso I, restar verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória. É exatamente o caso dos autos. Logo, não há qualquer dificuldade em identificar o inciso e nem os motivos que levaram tanto à exclusão, quanto ao início dos efeitos da exclusão.

Quanto aos argumentos em relação ao art. 32 da LC 123/2006 e o § 8º do art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007 indicarem substancialmente o mesmo raciocínio e não indicarem a determinação legal de retroação dos efeitos, insta esclarecer, conforme já demonstrado acima, que o fundamento para retroação dos efeitos da exclusão é legal, baseada no art. 6º acima descrito, diante disso, não há que se falar e retroagir com base nos art. 32 da LC 123/2006 e o § 8º do art. 6º da Resolução CGSN nº 15/2007.

Outrossim, a DRJ também se posicionou sobre os argumentos ventilados na manifestação e que foram repetidos no recurso voluntário e, por estar de acordo com os fundamentos do acórdão recorrido, reproduzo seus fundamentos abaixo:

No que tange à data de entrada em vigor dos efeitos da exclusão, a interessada escreve:

[...] em que pese haver previsão de tal retroatividade pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, não pode tal determinação suplantiar ao disposto em Lei Complementar (à qual é o CTN equiparado), e nem a princípio constitucional [...].

Mas não é tudo.

[...] não cuidou a autoridade tributária de especificar o correto enquadramento da hipótese à previsão legal.

[...] como se pode ver do Ato Declaratório nº 148/2012 [...], limita-se a apontar como fundamento o artigo 6º da resolução CGSN nº 15/2007, sem indicar qual dos incisos ali descritos se adequaria ao caso em tela.

Reverendo a legislação já transcrita neste voto, conclui-se não haver ambiguidade na capitulação do ADE ora em exame. O artigo 17, inciso XXIII, da Resolução CGSN nº 4, de 2007, veda a participação no Simples Nacional da ME ou EPP que realize cessão ou locação de mão-de-obra. O artigo 3º, inciso II, alínea c, da Resolução CGSN nº 15, de 2007, torna obrigatória a exclusão destas mesmas pessoas jurídicas, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva (artigo 6º da referida Resolução nº 15). Por conseguinte, o artigo 6º limita-se a explicitar o momento da entrada em vigor dos efeitos da exclusão, que, no caso vertente, dar-se-á na forma a seguir descrita.

Os três contratos ora em exame foram assinados nas datas de 14 de março de 2008 (CEF – fl. 409), 22 de julho de 2008 (Cemig – fl. 392) e 3 de abril de 2009 (Infraero – fl. 437). Partindo-se do mais antigo dos três, selecionam-se, dentre as notas fiscais acostadas aos autos, aquelas que lhe correspondem, obtendo-se a tabela abaixo:

(...)

Fica patente, então, que o momento em que se concretizou a primeira cessão de mão-de-obra é aquele correspondente à emissão das notas fiscais 93 e 94, datadas de 8 de maio de 2008. Por conseguinte, o início dos efeitos da exclusão haveria de dar-se em 1º de junho de 2008, como determina a Resolução CGSN nº 15, de 2007, artigo 6º, inciso IV. Advirta-se que a DRF de origem incidiu em lapso ao indicar a nota fiscal nº 88, que não corresponde ao contrato de fls. 393 a 409; entretanto, a data de início dos efeitos da exclusão está, como se vê, correta.

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Santos Guedes